Die Bilanzierung latenter Steuerverpflichtungen als Problem bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Grades
Doctor rerum politicarum (Dr. rer. pol.)
an der Ludwig-Maximilians-Universität München

vorgelegt von

Franz Merl

1979

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547009_0027

Die Bilanzierung latenter Steuerverpflichtungen als Problem bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Grades
Doctor rerum politicarum (Dr. rer. pol.)
an der Ludwig-Maximilians-Universität München

vorgelegt von

Franz Merl

1979

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

Referent : Prof. Dr. E. Biergans

Korreferent : Prof. Dr. K. von Wysocki

Promotionsabschlußberatung : 23. Juli 1979

MEINER FRAU

VORWORT

Eine Durchsicht der einschlägigen betriebswirtschaftlichen Literatur über das bekannteste Rechnungslegungsinstrument, die Bilanz, bestätigt die These von WALB, daß drei verschiedene Anlässe für grundsätzliche Auseinandersetzungen mit der Bilanz festzustellen sind:

- die Oberprüfung bestehender und die Entwicklung neuer Bilanztheorien,
- die in bestimmten Zeitabständen durchgeführten Reformen des Aktienrechts, und
- die von Zeit zu Zeit immer wieder auftauchenden Bestrebungen, das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz neu zu ordnen. [1])

Nach der Phase des "bilanztheoretischen Winterschlafs" [2]) nach den grundlegenden Auseinandersetzungen von RIEGER und SCHMALENBACH begann das Interesse der betriebswirtschaftlichen Forschung anläßlich der Reform des Aktienrechts zu erwachen. Das Aktiengesetz 1965 zeigt jedoch noch keine wesentliche Einflußnahme durch die Betriebswirtschaftslehre, denn der Gesetzgeber hat hier den von der betriebswirtschaftlichen Forschung entgegengebrachten Einwendungen nur unzureichend Beachtung geschenkt. [3])
Erst die neu geschaffene Situation nach Vollzug der Aktienrechtsreform forderte die Betriebswirtschaftslehre wieder zur verstärkten Auseinandersetzung mit bilanztheoretischen Problemen heraus. Insbesondere das Verhältnis der neuen gesetzlichen Bilanzierungsregeln zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und

---

1) Walb, E., Finanzwirtschaftliche Bilanz (1966), S. 74.

2) Schneider, D., Renaissance (1973), S. 29.

3) Vgl. Albach, H., Betriebswirtschaftslehre heute (1967), S. 463 f.

Bilanzierung wurde in der Folgezeit untersucht. Zwangsläufig wurden auch Fragen über das Verhältnis der Handelsbilanz zur Steuerbilanz aufgeworfen. Vor allem die immer wieder im Maßnahmenkatalog der Politiker auffindbaren steuerlichen Maßnahmen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung forderten wegen ihrer Auswirkung auf den handelsrechtlichen Jahresabschluß zur Kritik an der praktizierten Handelsbilanz heraus.

Im Rahmen der Steuerreformdiskussion, in der alle anstehenden Fragen gleichzeitig gelöst werden sollten, war diese Kritik von wesentlicher Bedeutung. Die verschiedenen Vorschläge zur Überwindung der nachteiligen Auswirkungen steuerlicher Vorschriften auf die Handelsbilanz gipfelten in der Forderung nach der Auflösung der im Maßgeblichkeitsprinzip begründeten Aneinanderbindung von Handels- und Steuerbilanz. Erst diese Radikalkur, so wurde festgestellt, eröffne beiden Rechnungslegungsinstrumenten die Chance einer zweckentsprechenden Weiterentwicklung.
Mit völlig anderen Ausgangspunkten haben sich bilanztheoretische Untersuchungen der jüngeren Vergangenheit mit der Bilanz kritisch auseinandergesetzt. Aus der Untersuchung der Anforderungen, die die verschiedenen Bilanzinteressenten an die Bilanz stellen, wurde verschiedentlich die Folgerung abgeleitet, die Bilanz erfülle keine der an sie herangetragenen Aufgaben. Weder sei sie in der Lage, als Instrument zur Feststellung der an die Unternehmensbeteiligten auszuzahlenden Gewinnanteile - den maximal entziehbaren Gewinn - zu ermitteln, noch erfülle sie die Informationsaufgabe, den Bilanzadressaten reliable Informationen über die Lage der Unternehmung zu verschaffen. Dies vor allem deshalb, da in Bilanzierung und Bewertung umfangreiche bilanzpolitische Manövriermassen existierten. Untersuchungen über Modelle der Steuerbilanzpolitik bringen zum Ausdruck, daß die Bilanz

vor allem zur Erfüllung des Ziels, die Steuerlast möglichst gering zu halten, angesehen wird. Das Prinzip der Maßgeblichkeit, das zumeist den vorherigen Ansatz steuerbilanzpolitisch wirksamer Werte in der Handelsbilanz verlangt, macht damit auch die Handelsbilanz zum Instrument der Steuerverlagerung und Steuervermeidung. Damit könnten die Informationsbedürfnisse der Bilanzadressaten nicht mehr erfüllt werden.

Der vorliegenden Untersuchung stellt sich daraus folgender Ausgangspunkt: Das geltende Recht ist durch die gesetzlich vorgeschriebene Bilanzierungspflicht nach Handels- und Steuerrecht gekennzeichnet. Das Instrument der Bilanz ist davon ausgehend und aus der immer wieder betonten Stellung im Bewußtsein der Praktiker entgegen verschiedentlich geäußerten Bestrebungen nicht als wichtiges Informationsinstrument abzulehnen. Dagegen stellt die Frage, ob das Maßgeblichkeitsprinzip als ein, die Erfüllung der Handelsbilanzaufgaben beeinträchtigendes Element identifiziert werden kann und in der derzeitigen Form abgelehnt werden muß. Aus diesen Gründen geht der erste Teil der Untersuchung von den verschiedenen, gegen das Maßgeblichkeitsprinzip gemachten Einwendungen aus. Die gegebene Situation ist zu schildern und auf die nachteiligen Folgen des gegenwärtigen Rechtszustandes einzugehen. Die Analyse der als Gesetzesvorschläge im Rahmen der Steuerreform unterbreiteten Versuche, das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz neu zu regeln, sind nach Indizien für künftige Neuregelungen zu überprüfen. In diesem Zusammenhang ist die Frage zu stellen, welche Bedeutung der Problematik der übereinstimmenden oder gegensätzlichen Zwecksetzung beider Bilanzen zugemessen werden muß.

Die sich anschließende Untersuchung der Zweckproblematik von Handels- und Steuerbilanz soll klären, ob

die Kritik an der Zweckverschiedenheit beider Bilanzen unterstützt werden kann, und ob überzeugende Gründe für die diskutierte Aufhebung der strengen Bindung beider Bilanzen bestehen. Daneben sind die für die Beurteilung der Anwendbarkeit alternativer Bilanzierungskonzeptionen erforderlichen Bilanzzwecke zu identifizieren.

Die bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz zu erwartenden Konsequenzen für die Bilanzierung sind als Kernproblem der Untersuchung im dritten Teil angesprochen. Die bei der Aufhebung der strengen Bindung zu erwartende unterschiedliche zeitliche Erfassung von Aufwendungen und Erträgen in beiden Bilanzen wird dabei auf die Zulässigkeit ihres Auftretens unter der Voraussetzung weiter geltender Bilanzierungsgrundsätze betrachtet. Die daraus entstehenden Unterschiede zwischen handels- und steuerbilanziellem Gewinnausweis finden in ihrer Auswirkung auf den Ausweis des Steueraufwands Eingang in die Handelsbilanz. Verschiedene in der Literatur als alternative Bilanzierungskonzeptionen genannte Verfahren werden angeführt. Dabei ist ein Rückgriff auf entsprechende Konzeptionen in solchen Ländern erforderlich, in denen die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung in einem weniger strengen Verhältnis zueinander stehen als nach geltendem deutschen Bilanzrecht. Die alternativen Verfahren sind auf ihre Übertragbarkeit auf das deutsche Bilanzrecht zu überprüfen. Dabei ist es auch notwendig, die Übertragbarkeit auf die sich durch die Harmonisierung der Rechnungslegung verändernden Bilanzierungsgrundsätze zu analysieren. Nicht zuletzt deshalb, da gerade die Anpassung des deutschen Bilanzrechts an die EG-Bilanzrichtlinie die Frage der Weitergeltung des Maßgeblichkeitsprinzips erneut gestellt hat. [1])

---

[1]) Vgl. Schneider, D., Maßgeblichkeit und Leistungsfähigkeit (1978), S. 1577. Zur neueren Diskussion vgl. daneben auch Fleck, A./Tietze, H., 4. EG-Richtlinie (1978); Frey, G., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1225 ff.; v. Wysocki, K.,4. EG-Richtlinie (1979), S. 62 ff. (72 f.).

INHALTSVERZEICHNIS

		Seite
Erstes Kapitel:	GEGENWÄRTIGE SITUATION, KRITIK UND DISKUSSION EINER NEUREGELUNG IM VERHÄLTNIS VON HANDELS- ZU STEUERBILANZ	1
1	Ausgangspunkt	1
2	Maßgeblichkeitsprinzip - geltende Rechtslage im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz	2
2.1	Bindung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz	2
2.1.1	Grundsätzliche Regelung der geltenden Rechtslage	2
2.1.2	Historische Begründung der Einführung und Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips	4
2.2	Inhalt und Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips	6
2.2.1	Einschränkung der Maßgeblichkeit durch steuergesetzliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften	6
2.2.2	Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung	9
2.2.2.1	Durchbrechung in der Bilanzierung dem Grunde nach	9
	1. Steuerliche Bilanzierung von Wirtschaftsgütern	9
	2. Steuerliche Bilanzierung nach dem wirtschaftlichen Eigentum	12
	3. Steuerliche Nichtanerkennung handelsbilanzieller Wahlrechte	12
	4. Keine Maßgeblichkeit bei bestimmten steuerfreien Rücklagen	15
2.2.2.2	Durchbrechung in der Bilanzierung der Höhe nach	16

		Seite
2.2.3	Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	17
2.2.3.1	Steuergesetzlich erzwungene Umkehrung	17
	1. Maßgeblichkeit des Steuerbilanzansatzes bei Sonderbewertungsvorschriften	17
	2. Maßgeblichkeit des steuerlich zulässigen Ansatzes bei Vereinfachungsvorschriften	19
2.2.3.2	Freiwillige Einheitsbilanz in der Praxis	21
3	Kritik an der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips	23
3.1	Ausgangspunkt der Kritik	23
3.2	Kritik der Durchbrechungen und Umkehrungen	25
3.2.1	Eigenständige steuerliche Bilanzierung und Bewertung bei geltendem Maßgeblichkeitsprinzip	25
3.2.2	Beeinflussung der Handelsbilanz durch Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips	28
3.2.3	Kritik an der Aussagefähigkeit deutscher Handelsbilanzen im internationalen Vergleich	34
3.3	Forderungen nach einer Neuregelung im Verhältnis von Handels- zu Steuerbilanz als Konsequenz der Kritik	36
4	Überlegungen zur Neuregelung des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz	40
4.1	Einschränkung der grundsätzlichen Möglichkeiten	40
4.2	Eigenständige bzw. selbständige Steuerbilanz in den Vorschlägen zur "Großen Steuerreform"	43
4.2.1	Vorschlag zur eigenständigen Steuerbilanz durch die Steuerreformkommission	43
4.2.2	Vorschlag zur selbständigen Steuerbilanz nach dem Referenten-Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1974	48

		Seite
4.3	Diskussion der Vorschläge einer eigenständigen Steuerbilanz	50
4.3.1	Unterschiede in den Vorschlägen	52
4.3.2	Verwirklichung der Steuerreformziele in der Kritik	53
4.3.3	Konsequenzen der Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips in der Kritik	55
5	Bedeutung der Bilanzzwecke in der Diskussion um das Verhältnis von Handels- zu Steuerbilanz	60
Zweites Kapitel:	BILANZZWECKORIENTIERTE BETRACHTUNG DES VERHÄLTNISSES VON HANDELS- ZU STEUERBILANZ	63
1	Problemstellung	63
2	Bedeutung der Rechnungslegungszwecke für Inhalt und Ausgestaltung der Bilanzen	64
2.1	Stellung der Bilanz im entscheidungsorientierten Rechnungswesen	64
2.2	Zweckorientierung der Bilanzen	67
3	Analyse der Handelsbilanzzwecke	72
3.1	Mögliche Ableitungen von Handelsbilanzzwecken in bilanztheoretischen Untersuchungen	72
3.2	Ableitung der Handelsbilanzzwecke aus den gesetzlichen Vorschriften	75
3.2.1	Rechtliche Grundlagen der Handelsbilanz	75
3.2.2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Zwecke der Handelsbilanz	79
3.2.3	Deduktion von Handelsbilanzzwecken aus den gesetzlichen Vorschriften (juristischer Ansatz)	82
	1. Funktionsanalytische Ableitung nach STÜTZEL	83

		Seite
	2. Deduktion von Handelsbilanzzielen nach MOXTER	89
	3. "Consensus Omnium" in der juristischen Ableitung nach BAETGE	97
3.3	Ableitung von Handelsbilanzzwecken aus dem Informationsaspekt	101
3.3.1	Gesamtwirtschaftlich orientierte Deduktion	102
3.3.2	Handelsbilanzzwecke in einzelwirtschaftlicher Betrachtung	103
3.3.2.1	Jahresabschluß als Führungsinstrument	104
	1. Informationsgewinnung für unternehmerische Entscheidungen	105
	2. Instrument der Manipulation und Überzeugung	106
3.3.2.2	Jahresabschluß als Informationsinstrument externer Jahresabschlußadressaten	109
3.3.3	Handelsbilanzzwecke aus den Informationsinteressen der Bilanzadressaten	115
3.4	Mehrzweckorientierung der Handelsbilanz und Folgerungen für ihr Verhältnis zur Steuerbilanz	118
4	Analyse der Steuerbilanzzwecke	122
4.1	Mögliche Ableitungen der Steuerbilanzzwecke	122
4.2	Ableitung der Steuerbilanzzwecke aus den gesetzlichen Vorschriften	123
4.2.1	Maßgebliche rechtliche Gestaltungsprinzipien der Steuerbilanz	123
4.2.2	Folgerungen aus der fehlenden Kodifizierung für die Analyse der Steuerbilanzzwecke	126
4.3	Zwecksetzungen der Steuerbilanz und immanente Zielkonflikte	130
4.3.1	Gewinnermittlung als primärer Steuerbilanzzweck	130

		Seite
4.3.1.1	Bedeutung der Besteuerungsgrundsätze für die Konkretisierung des Primärzwecks Gewinnermittlung	130
4.3.1.2	Periodengerechte Gewinnermittlung bzw. Ermittlung des erwirtschafteten Erfolgs als konkreter Steuerbilanzzweck	134
4.3.1.3	Aufgezwungener Zielkonflikt in der Steuerbilanz durch die Grundprinzipien der Besteuerung	137
4.3.2	Zusätzliche Ziele und Zielkonflikte der Steuerbilanz aus den geltenden Rechtsvorschriften	142
4.3.2.1	Steuerbilanz als Instrument der Wirtschafts- und Konjunkturpolitik	142
4.3.2.2	Zielkonflikte der Steuerbilanz aus dem geltenden Maßgeblichkeitsprinzip	145
4.3.3	Auflösung der Zielkonflikte in der Konzeption der Steuerbilanz	149
4.4	Zweckvielfalt der Steuerbilanz und Folgerungen für ihr Verhältnis zur Handelsbilanz	153
5	Folgerungen aus der Ablehnung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes	157
Drittes Kapitel:	BILANZIERUNG LATENTER STEUERVERPFLICHTUNGEN ALS FOLGEPROBLEM BEI DER TRENNUNG VON HANDELS- UND STEUERBILANZ	
1	Ausgangspunkt und Prämissen der Untersuchung	158
2	Konsequenzen der Trennung von Handels- und Steuerbilanz	166
2.1	Eigenständige Bilanzierung und Bewertung in beiden Bilanzen	166

		Seite
2.2	Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	168
2.2.1	Unterschiedliche Systematisierung der möglichen Abweichungen	168
2.2.2	Analyse der zu berücksichtigenden Abweichungen	173
2.2.2.1	Eingrenzung auf zeitliche Erfassungsunterschiede	173
2.2.2.2	Zeitliche Erfassungsunterschiede bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz	176
2.2.2.2.1	Möglichkeiten zeitlicher Erfassungsunterschiede	176
2.2.2.2.2	Unterschiede in der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen	181
	1. Ertrag vor Betriebseinnahme	182
	2. Betriebsausgabe vor Aufwand	197
	3. Betriebseinnahme vor Ertrag	208
	4. Aufwand vor Betriebsausgabe	216
2.2.2.2.3	Unterschiede in der zeitlichen Berücksichtigung von Verlusten	221
2.2.3	Unterschiedlicher Gewinnausweis als Folge der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz	224
2.3	Bilanzielle Berücksichtigung der Gewinnabweichungen bei zeitlichen Erfassungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz	227
2.3.1	Bilanzierung nach geltender Rechtslage	227

		Seite
2.3.1.1	Offene Berücksichtigung in Passivposten für zukünftige Mehrsteuern	228
2.3.1.1.1	Mögliche Fälle der offenen Berücksichtigung	228
2.3.1.1.2	Kritische Beurteilung der Zulässigkeit von Rückstellungen für zukünftige Mehrsteuern	234
2.3.1.2	Verdeckte handelsbilanzielle Berücksichtigung der Gewinnabweichungen	251
2.3.1.2.1	Berechnung des Steueraufwands nach dem steuerlichen Ergebnis	251
2.3.1.2.2	Kritik an der verdeckten handelsbilanziellen Berücksichtigung vorweggenommener und zukünftiger Ertragsteuern	254
2.3.1.3	Bilanzielle Verlustberücksichtigung nach geltender Rechtslage	258
2.3.2	Alternative Bilanzierungskonzeption zur Berücksichtigung abweichender Gewinnausweise in Handels- und Steuerbilanz	260
2.3.2.1	Übersicht über gesetzliche Regelungen und Vorschläge alternativer Verfahren	260
2.3.2.2	Darstellung der alternativen Bilanzierungskonzeptionen	264
2.3.2.2.1	Grundsätze und Annahmen dieser Verfahren	264
2.3.2.2.2	"Deferred Concept"	268
2.3.2.2.3	"Liability Concept"	275
2.3.2.2.4	"Net of Tax Concept"	278
2.3.2.3	Kritische Beurteilung der alternativen Bilanzierungskonzeptionen	281
2.3.2.3.1	Beurteilungskriterien	281

		Seite
2.3.2.3.2	Beurteilung der Alternativverfahren nach den geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen	282
2.3.2.3.2.1	Übereinstimmung der Grundannahmen mit den grundlegenden Bilanzierungskonventionen	282
2.3.2.3.2.2	Kritik des "Deferred Concept"	288
2.3.2.3.2.3	Kritik des "Liability Concept"	297
2.3.2.3.2.4	Kritik des "Net of Tax Concept"	300
2.3.2.3.2.5	Zwischenergebnis	304
2.3.2.3.3	Beurteilung der Alternativverfahren nach den Vorschlägen über die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften	306
2.3.2.3.3.1	Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das Problem der Berücksichtigung latenter Ertragsteuern	306
2.3.2.3.3.2	Vorschläge der EG-Bilanzrichtlinie für die bilanzielle Berücksichtigung latenter Ertragsteuern	308
2.3.2.3.3.3	"Deferred Concept" und "Liability Concept" unter Gültigkeit der EG-Bilanzrichtlinie	309
2.3.2.4	Alternative bilanzielle Berücksichtigung der Verlustvortragseffekte	320
2.3.2.4.1	Vorschläge für Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen des Verlustvortrags	320
2.3.2.4.2	Anwendbarkeit der Vorschläge	322
2.3.3	Zusammenfassung	325
2.3.3.1	Grundsätze für den Ausweis latenter Ertragsteuern im Jahresabschluß	325
2.3.3.2	Grundsätze für die Bewertung latenter Ertragsteuern in Bilanz und Anhang	328

	Seite
SCHLUSSBETRACHTUNG	329
Anlage	XIV
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIV
CHRONOLOGISCHES VERZEICHNIS DER BENUTZTEN ENTSCHEIDUNGEN	LIV

Erstes Kapitel: GEGENWÄRTIGE SITUATION, KRITIK UND DISKUSSION EINER NEUREGELUNG IM VERHÄLTNIS VON HANDELS- ZU STEUERBILANZ

1 Ausgangspunkt

Die öffentlich-rechtliche Rechnungslegung der Kaufleute nach Handels- und Steuerrecht ist seit über einhundert Jahren durch das Maßgeblichkeitsprinzip miteinander verbunden. [1] Die darin kodifizierte Verbindung zweier Rechtskreise [2] ist im Grundsätzlichen und in der gegenwärtigen Praktizierung erheblich umstritten. Die Kritik fand ihren bisherigen Höhepunkt in den Bestrebungen einer gesetzlichen Neuregelung während der "Großen Steuerreform". Diese Neuregelung wurde jedoch vertagt und die Rechtslage im wesentlichen beibehalten. Die vorgebrachten Einwendungen können durch die Aufrechterhaltung des bisher gültigen Rechtszustandes nicht als entkräftet gelten; im Gegenteil, die Entwicklung im Steuerrecht hat weitere Kritik entstehen lassen. Möglicherweise war lediglich der Zeitpunkt für die Durchsetzung einer Neuregelung noch nicht gekommen. [3]
Dieser Ausgangspunkt stellt sich für eine Untersuchung über das gegenwärtige Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, in der neben der kritischen Betrachtung der Konsequenzen der derzeitigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips die Frage nach der grundsätzlichen sachlichen Berechtigung der Bindung zwischen beiden Bilanzen im Mittelpunkt steht.

---

1) Vgl. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 841 ff.

2) Vgl. Kluge, V., Maßgeblichkeitsprinzip (1970), S. 685.

3) Vgl. Grötzinger, S., Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (1974), S. 15.

2 Maßgeblichkeitsprinzip - geltende Rechtslage im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz

2.1 Bindung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz

2.1.1 Grundsätzliche Regelung der geltenden Rechtslage

Die Besteuerung der Gewinneinkünfte nach geltendem Recht ist Ausgangspunkt der hier angestellten Oberlegungen zum Maßgeblichkeitsprinzip. [1]) In der für alle Unternehmungen, gleich welcher Rechtsform, entweder direkt oder über §§ 140 f. AO verbindlichen Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG [2]) ist bestimmt, daß für die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Da das Vermögen der Kaufleute nach § 38 HGB, der grundlegenden Vorschrift über die Handelsbilanz der buchführenden Kaufleute, nach eben diesen Grundsätzen dargestellt werden muß, wird das in § 5 Abs. 1 EStG kodifizierte Maßgeblichkeitsprinzip der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung dahingehend ausgelegt, daß die Steuerbilanz eine von der Handelsbilanz [3])

---

[1]) Maßgeblichkeitsprinzip und Maßgeblichkeitsgrundsatz werden im folgenden, in Übereinstimmung mit dem Schrifttum, als synonyme Begriffe verwendet.

[2]) Nach § 8 Abs. 1 KStG werden die Vorschriften des EStG über die Gewinnermittlung für die körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmungen verbindlich. Bei der Steuer nach dem Gewerbeertrag als weitere Steuer auf Gewinne von Unternehmungen bezieht sich die Bemessungsgrundlage nach § 7 GewStG auf diese Vorschriften.

[3]) Im folgenden wird die Handelsbilanz als Bezeichnung der Rechnungslegung nach Handelsrecht verwendet, d. h. auch für die aktienrechtliche Bezeichnung "Jahresabschluß".

abgeleitete Bilanz ist. [1]) Das Steuergesetz bestimmt jedoch in keiner Vorschrift, daß eine Bilanz aufzustellen ist. Das Maßgeblichkeitsprinzip verlangt die Vorlage einer nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes korrigierten Handelsbilanz. Diese Korrekturen können nach § 60 Abs. 3 EStDV auch in einer Mehr- und Wenigerrechnung [2]) den einzureichenden Unterlagen beigefügt werden. Als Steuerbilanz sind somit alle Berechnungen und Aufzeichnungen zu verstehen, die Grundlage für die Besteuerung des Gewinns aus Unternehmungen sind, unabhängig davon, ob diese Rechnungen in der für eine Bilanz üblichen Form vorgelegt werden. [3])

Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Vorschriften für die Steuerbilanz bezieht sich dann auf die formellen Bilanzgestaltungsgrundsätze und ihre Vorschriften, die Grundsätze und Vorschriften über Bilanzierungsfähigkeit, -pflicht, -verbote und -wahlrechte und die Bewertungsgrundsätze und -vorschriften. [4]) Sie ist jedoch durch die in § 5 Abs. 2 - 4 EStG geregelten besonderen steuerlichen Ansatzvorschriften und die in §§ 6 ff. EStG niedergelegten, besonderen steuerlichen Bewertungs-

---

[1]) Vgl. z. B. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 25. Eine abweichende Ansicht wird von Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 287 f. und S. 299, vertreten. Diese Betrachtung wird abgelehnt. Wenn eine Bilanz steuerrechtlich zulässige Wertansätze enthält, ist sie gleichwohl Handelsbilanz. Auch das AktG läßt in § 154 Abs. 2 Nr. 2 und § 155 Abs. 3 Nr. 2 den steuerlichen Ansatz zu und diese Bilanz ist dann die Handelsbilanz der Aktiengesellschaften.

[2]) So die Bezeichnung der "Zusätze und Anmerkungen" i. S. von § 60 Abs. 3 EStDV bei Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 341.

[3]) Da entweder die Handelsbilanz die erforderlichen Korrekturen schon freiwillig enthält (freiwillige Einheitsbilanz, siehe S. 21 f.) oder sich aus Zweckmäßigkeitsgründen die Bilanzform empfiehlt (vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 341) wird im folgenden für die derzeit praktizierte steuerliche Gewinnermittlung der Ausdruck Steuerbilanz verwendet.

[4]) Vgl. Federmann, R., Bilanzierung (1978), S. 87.

vorschriften eingeschränkt. Die grundsätzliche Regelung der geltenden Rechtslage kann zusammenfassend als Gültigkeit der handelsrechtlich verbindlicher Normen [1] für die Steuerbilanz, solange eine spezielle steuerliche Sondervorschrift nichts anderes bestimmt, bezeichnet werden. Diese Interpretation des Maßgeblichkeitsprinzips nach dem Wortlaut der Vorschrift in § 5 Abs. 1 EStG entspricht auch den historischen Motiven seiner Einführung.

2.1.2 Historische Begründung der Einführung und Beibehaltung des Maßgeblichkeitsprinzips

Die im Maßgeblichkeitsprinzip kodifizierte Verbindung der Rechnungslegung nach Handels- und Steuerrecht geht in seinen Grundzügen auf die Einkommensteuergesetze der Freien Hansestadt Bremen (17.12.1874) und des Königreichs Sachsen (22.12.1874) zurück, der steuerliche Gewinn sollte dem Gewinn entsprechen, der sich aus dem handelsrechtlichen Jahresabschluß ergibt. [2] Ausgangspunkt war also eine prinzipielle Gültigkeit der Handelsbilanz und des in ihr ausgewiesenen Gewinns. Auch die darauf folgenden Einkommensteuergesetze bestimmten die Ermittlung des steuerlichen Gewinns nach den Grundsätzen des Handelsrechts und den Gepflogenheiten der Kaufleute. [3] Hauptgründe für diese Regelung waren das Drängen der Kaufmannsschaft, die eine zweifache Rech-

---

[1] Die Ausführungen zum Maßgeblichkeitsprinzip sehen vom Sachverhalt der formellen Maßgeblichkeit (vgl. Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1697) ab. Das Erfordernis der Erfüllung der Fundamentalgrundsätze jeder ordnungsmäßigen Rechenschaft (vgl. Moxter, A., Fundamentalgrundsätze (1976), S. 90) Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit bzw. bei Leffson, U., GoB (1976), S. 92 f. Rahmengrundsätze der Rechenschaft (Dokumentation) bezeichnet, ist unbestritten.

[2] Vgl. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 842 f.

[3] Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 284.

nungslegung vermeiden wollten, und die fehlende Notwendigkeit für den Steuergesetzgeber zusätzliche Gewinnermittlungsvorschriften zu schaffen. [1]) In den kommenden Einkommensteuergesetzen der Weimarer Republik wurde diese Regelung beibehalten; die Begründung wurde aber auf die sichere Grundlage und die Kontrollmöglichkeiten bei den Handelsbilanzen abgestellt. [2]) Der Rückgriff auf den Ansatz in der Handelsbilanz sollte weiter dem Zweck dienen, den bilanzierenden Kaufleuten, denen die beste Kenntnis der Verhältnisse ihres Unternehmens zugebilligt wurde, eine Reihe von Gestaltungsmöglichkeiten noch zuzugestehen; dennoch wurde bereits im EStG 1925 der Vorrang einiger besonderer steuerlicher Vorschriften festgelegt. [3]) Darin kommt zum Ausdruck, daß die steuerliche Gewinnermittlung zur Erfüllung ihrer Zielsetzung nicht uneingeschränkt auf die sichere Grundlage der Handelsbilanz zurückgreifen kann. Diese Festlegung, im EStG 1934 nochmals wiederholt, hat das Maßgeblichkeitsprinzip in der Form entstehen lassen, "daß die Handelsbilanz insoweit als Grundlage für die Steuerveranlagung anzuerkennen ist, als sie den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung entspricht und

---

[1]) Vgl. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 844. Dies veranlaßt SCHNEIDER zu der Feststellung, das Maßgeblichkeitsprinzip sei aus Bequemlichkeit entstanden. Vgl. Schneider, D., Gewinnermittlung (1971), S. 389. In den damals geltenden Steuersätzen von maximal 4 % sieht Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 331, auch den Grund für die Einführung des Maßgeblichkeitsprinzips statt einer eigenen steuerlichen Gewinnermittlung.

[2]) Vgl. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 844 ff.; Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 285 ff.; Maassen, K., Trennung (1972), S. 145.

[3]) Vgl. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 846.

steuerliche Bestimmungen nichts abweichendes vorschreiben." [1]) Dieser Grundsatz gilt, wie oben ausgeführt, nach der Interpretation des Gesetzeswortlautes noch heute. Der Inhalt des Maßgeblichkeitsgrundsatzes stellt sich in der gegenwärtigen Rechtslage jedoch davon unterschiedlich dar.

2.2 Inhalt und Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips in der gegenwärtigen Auslegung

2.2.1 Einschränkung der Maßgeblichkeit durch steuergesetzliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften

Das Maßgeblichkeitsprinzip wurde gekennzeichnet durch die Gültigkeit der handelsbilanziellen Ansätze für die Steuerbilanz, solange sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nichts anderes ergibt. Für die Bilanzierung dem Grunde nach sind einschränkende Vorschriften in § 5 Abs. 2 und 3 EStG für immaterielle Wirtschaftsgüter und Rechnungsabgrenzungsposten fixiert. [2]) Auch in der Bilanzierung der Höhe nach sind steuergesetzliche Sondervorschriften festgelegt. Die unter dem Gesichtspunkt der primären Beachtung des Vorsichtsgedankens in der Handelsbilanz verfolgte Politik der Legung von stillen Reserven [3]) hat den Steuergesetz-

---

[1]) Vgl. Gebhardt, Bilanzsteuerrecht (1939), S. 454; ähnlich v. Zitzlaff, Einkommensteuerfragen (1938), Sp. 559, für die h. M.; zur Kritik damals vgl. ebd., Sp. 560 ff.

[2]) Eine nicht unmittelbar das Maßgeblichkeitsprinzip beeinträchtigende steuerliche Bilanzierung dem Grunde nach ergibt sich aus der sog. Bilanzbündeltheorie (abgeleitet aus § 15 Abs.1 Nr. 2 EStG), nach der bestimmte Wirtschaftsgüter in Ergänzungsbilanzen anzusetzen sind, die nach Handelsrecht nicht bilanziert werden dürfen. Zur Bilanzbündeltheorie vgl. unter vielen zuletzt Tipke, K., Personengesellschaften (1978), S. 193 ff.; Kurth, H., Besteuerung der Mitunternehmer (1978), S. 203 ff. Lang, J., Gewinnrealisierung (1978), S. 215 ff.

[3]) Vgl. Müller, L., Maßgeblichkeit (1967), S. 80 ff.

geber veranlaßt, insbesondere die steuerlichen Bewertungsbestimmungen enger zu ziehen. Im Gesetz hat dieses Bestreben seinen Niederschlag in den steuerrechtlich zu beachtenden Sonderbestimmungen über die Bewertung, die Absetzungen für Abnutzung und über die abzugsfähigen Aufwendungen (die Betriebsausgaben) gefunden. Zwingende Vorschriften des Steuerrechts und damit der erklärte Wille des Gesetzgebers führen in den genannten Fällen dazu, daß Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz möglich sind. [1]) Bei den Abschreibungen [2]) sind handelsrechtlich für die Wahl der Abschreibungsmethode die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgeblich. Bei der Schätzung der Nutzungsdauer sind wirtschaftliche und technische Entwertungsfaktoren zu berücksichtigen. Während in der Handelsbilanz demnach alle Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätze zulässig sind, weist das Steuerrecht eine weitgehende Normierung der Abschreibungen auf. Grundsätzlich ist die lineare Abschreibungsmethode vorgesehen (§ 7 Abs. 1 EStG), für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung (§ 7 Abs. 1 EStG) oder die degressive Abschreibung, jedoch mit Begrenzung auf Höchstsätze, derzeit 25 % (§ 7 Abs. 2 EStG). Während in der Handelsbilanz Abschreibungen für außergewöhnliche Wertminderungen technischer oder wirtschaftlicher Art und der Übergang auf ein anderes Abschreibungsverfahren nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei sachlicher Begründung jederzeit möglich sind, begrenzt das Steuerrecht diese Möglichkeiten ausdrücklich

---

1) Der steuerliche Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 4 EStG läßt die handelsbilanzielle Bewertung nur gelten, wenn die §§ 6 ff. EStG nichts anderes bedingen. Vgl. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 17.

2) Zu den Abschreibungen vgl. beispielsweise Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 233 ff., Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 474 ff.

(§ 7 Abs.3 EStG). Zudem sind nicht alle Abschreibungsverfahren auch steuerlich zulässig. Diese nur beispielhaft erwähnten Unterschiede bei den Abschreibungen deuten das weite Feld der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz an. Das Maßgeblichkeitsprinzip gilt hier insoweit, als in der Regel der Restbuchwert in der Handelsbilanz nicht über dem der Steuerbilanz liegen darf. [1] Dies bezieht sich ausdrücklich auf jede einzelne Bilanzposition; es ist nicht möglich die Niedrigerbewertung einer Bilanzposition durch entsprechende Höherbewertung einer anderen Bilanzposition zu kompensieren. [2]

Mit den ausdrücklichen Regelungen sind die Unterschiede in Bilanzierung und Bewertung in beiden Bilanzen jedoch nicht erschöpft. Die Begründung liegt einmal in dem steuerlichen Begriff des Wirtschaftsguts, den Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung mit anderem Inhalt interpretieren als den handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstandes; zum anderen in der Stellung des Steuerrechts zu den handelsbilanziellen Bilanzierungswahlrechten. Weitere Abweichungen ergeben sich aus den steuerrechtlichen Einschränkungen in der Bilanzierung der Höhe nach, wobei sich über die in den §§ 6 ff. EStG aufgeführten Begrenzungen hinaus einzelne Bewertungsvorschriften entwickelt haben. Diese über die gesetzlich fixierten Abweichungen hinausgehende Ablehnung des Maßgeblichkeitsprinzips ist als Ausgangspunkt der späteren Kritik im folgenden aufzuzeigen.

---

[1] Ausnahme bei handelsbilanzieller Zuschreibung beim abnutzbaren Anlagevermögen.

[2] RFH-Urteil v. 28.4.1936 RStBl S. 757 f., zitiert nach Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 346.

2.2.2 Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung

2.2.2.1 Durchbrechungen in der Bilanzierung dem Grunde nach

1. Steuerliche Bilanzierung von Wirtschaftsgütern

Neben den ausdrücklichen Einschränkungen in § 5 Abs. 2 und 3 EStG hat sich in der Auslegung der Finanzverwaltung und der Steuergerichte zum Begriff des Wirtschaftsguts eine eigenständige steuerliche Bilanzierung dem Grunde nach, entgegen dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 EStG, entwickelt. In den steuerrechtlich zu beachtenden Sondervorschriften über die Bewertung wird im Gegensatz zum Handelsrecht nicht von Vermögensgegenständen gesprochen, sondern von der Bewertung der Wirtschaftsgüter. [1]) Allein aus dieser terminologischer Verschiedenheit leiten sich Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ab. [2]) Der Begriff des Wirtschaftsguts ist wie der des Vermögensgegenstandes gesetzlich nicht definiert. Aus der Rechtsprechung des RFH vom 23.3.1928 als Grundsatz entwickelt, daß die steuerliche Bilanzierungspflicht weiter gehe als die handelsrechtliche [3]), ist der Begriff des Wirtschaftsguts ohne weitere Erläuterung in das EStG 1934 übernommen worden. Darauf aufbauend wurde die Rechtsprechung im gleichen Sinne ständig fortentwickelt, was sich auch in der Schaffung besonderer steuerlicher Wirtschaftsgüter niedergeschlagen hat, denen handelsrechtlich die

---

1) Nach Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 9 ist der Begriff des Wirtschaftsguts zentraler Begriff der Steuerbilanz.

2) Vgl. Gail, W., Steuerliche Anerkennung (1969), S. 275.

3) RFH-Urteil I A 470/27, zitiert nach Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 487.

Eigenschaft des Vermögensgegenstandes nicht zugesprochen werden kann. [1]) Die Negierung handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze durch die Steuerrechtsprechung wird besonders in einem RFH-Urteil vom 21.10. 1931 deutlich, wonach steuerlich nicht entscheidend ist, ob handelsrechtlich Aktivierungen nicht üblich, vielleicht sogar unzulässig sind. [2]) Auch der Bundesfinanzhof hat in seinen Urteilen diese Ansicht bestätigt. Beispielsweise bezeichnet er es in einem Urteil vom 28.1.1954 für die steuerliche Beurteilung als nicht maßgeblich, ob und wie nach Handelsrecht Aufwendungen behandelt werden. [3])
Die weitergehende steuerliche Aktivierungspflicht für immaterielle Wirtschaftsgüter wurde aus der Vorschrift des § 6 EStG abgeleitet, die die Steuergerichte nicht nur als Regelung, wie zu bewerten ist, ausgelegt haben, sondern auch zur Regelung der Bilanzierung dem Grunde nach herangezogen haben. [4]) Diese Steuerrechtsprechung durchbricht aber das in § 5 EStG ausdrücklich formulierte Prinzip der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzansätze für die Ansätze in der Steuerbilanz. [5]) Die daraus entstandene Rechtsunsicherheit

---

1) Vgl. Saage, G., Bilanzierungsvorschriften I (1968), S. 365. Saage gibt eine Reihe von Beispielen an, in denen sich die Urteile des BFH in gleicher Weise in ihrer Auslegung "contra legem" entwickelt haben.

2) RFH-Urteil v. 21.10.1931 VI A 2002/29 RStBl. 1932 S. 305 zitiert nach Curtius-Hartung, R., Immaterielle Werte (1969/70), S. 332.

3) BFH-Urteil v. 28.1.1954 IV 255/53 BStBl. II, S. 109

4) Auch der grundsätzliche Beschluß des BFH v. 3.2.1969 unterstreicht diese Übung. Vgl. Gail, W., Steuerliche Anerkennung (1969), S. 274.

5) Vgl. Eckhardt, W., Maßgeblichkeit (1960), S. 1213; Weilbach, E. A., Bipolarität (1967), S. 255. Neumann, W., Wirtschaftsgut (1964), S. 195, sieht im Grundsätzlichen keine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz bei der steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut.

wollte der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 16.5.1969 auflösen. [1]) Mit der Neuformulierung des Eingangssatzes zum § 6 Abs. 1 EStG sollte das Maßgeblichkeitsprinzip bestätigt werden. [2]) Obwohl in der Literatur danach die Hoffnung geäußert wurde, daß die eigenständige steuerliche Bilanzierung dem Grunde nach damit nicht mehr weiter verfolgt werden könnte und die Rechtsprechung dieser Ansicht folgen werde, [3]) haben zwischenzeitlich weitere Urteile und Verfügungen die eigenständige steuerliche Bilanzierung von Wirtschaftsgütern weitergeführt, [4]) wenngleich die Aktivierungspflicht zunehmend mit der Auslegung der handelsrechtlichen

---

[1]) Vgl. Grass, A., Bilanzsteuerrecht (1969), S. 622.

[2]) Vgl. die Begründung zur Regierungsvorlage bei Thiel, R., Änderung der §§ 5 und 6 EStG (1969), S. 166.

Vgl. auch Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 46; Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), May, E., Das Wirtschaftsgut (1970), S. 165, vertritt die Ansicht, daß die Übereinstimmung mit dem Begriff des Vermögensgegenstandes nicht erreicht wurde, da die Bewertungsobjekte infolge der unterschiedlichen Wertbegriffe in ihren Dimensionen differierten.

[3]) Vgl. z. B. Gail, W., Zur Diskussion (1972), S. 496; ders., Wirtschaftsgut (1977), S. 136; Nissen, K-H., Änderung der §§ 5 und 6 (1969), S. 130; Thiel, R., Bilanzierungsnormen des Aktienrechts (1969/70), S. 257.

[4]) Vgl. z. B. BFH-Urteil v. 26.2.1975 BStBl II S. 443 (Umbaukosten als materielles Wirtschaftsgut). Auch das Schreiben des BMF v. 26.7.1974-IV B2-S. 2196-19/74 folgt dieser eigenständigen steuerlichen Bilanzierung dem Grunde nach, wenn steuerlich Mietereinbauten ein selbständig zu aktivierendes Wirtschaftsgut sind, soweit sie einen besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Betrieb des Mieters haben. Zur handelsbilanziellen Aktivierung reicht diese Auffassung nicht aus. Zumindest müßte ein Ersatz der Verwendungen bei vorzeitiger Beendigung des Mietverhältnisses hinzukommen (so z. B. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 49). Bereits nach der Steueränderung 1969 hat LITTMANN die Auffassung der Rechtsprechung bestätigt, der Begriff des Wirtschaftsguts sei ein steuerrechtlicher Begriff. Vgl. Littmann, E., Tragweite der §§ 5,6 EStG (1969), S. 323 f.; ders., Abstandszahlungen als Wirtschaftsgut (1970), S. 393.

Grundsätze begründet wird. [1])

2. Steuerliche Bilanzierung nach dem wirtschaftlichen Eigentum

Auch in der Lehre vom wirtschaftlichen Eigentum, die sich aus der Vorschrift des § 11 StAnpG (jetzt § 39 Abs. 2 AO) entwickelt hat, geht das Steuerrecht unabhängig von der Handelsbilanz eigene Wege in der Bilanzierung dem Grunde nach. Wichtigstes Beispiel ist die steuerliche Behandlung der Leasing-Verträge. [2]) Hier hat die Steuerrechtsprechung ein formales Bilanzrecht entwickelt. Wenn der betreffende Vertragsinhalt den steuerlichen Grundsätzen entspricht, die in den sogenannten Leasing-Erlassen niedergelegt sind, muß der Leasinggegenstand in der Bilanz des Leasingnehmers bzw. Leasinggebers aktiviert werden. Die handelsbilanzielle Behandlung ist dabei ohne Bedeutung. [3])

3. Steuerliche Nichtanerkennung handelsbilanzieller Wahlrechte

Weitere Beispiele für die eigenständige steuerliche Bilanzierung dem Grunde nach ist die Mißachtung der in der Handelsbilanz bestehenden Ansatzwahlrechte. Im Beschluß vom 3.2.1969 hat der BFH die bis dahin gültige Auslegung zum Ausdruck gebracht und bestätigt, daß das Steuerrecht lediglich an handelsrechtliche Aktivierungs-

---

[1]) Vgl. BFH-Urteil v. 26.2.1975 I R 72/73 DB 1975 S. 2017. Vgl. auch S. 27 (Fußnote 1).

[2]) Vgl. dazu z. B. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 117 ff.; Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 40 ff.; Wöhe, G., Bilanzierung (1976), S. 216 ff.

[3]) Das BFH-Urteil v. 26.1.1970 BStBl. II S. 264 bestimmt darüberhinaus die Gültigkeit dieser Grundsätze für die Handelsbilanz. Diese Feststellung ist ein Beispiel unter vielen für die Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung durch die Steuergerichte.

verbote und Passivierungsgebote gebunden sei; handelsbilanzielle Aktivierungswahlrechte sind dagegen steuerlich Gebote, handelsbilanzielle Passivierungswahlrechte sind steuerlich Verbote. [1]) Dieser Grundsatz wurde vor allem zur Ablehnung von Passivierungswahlrechten bemüht. Danach ergeben sich beispielsweise bei den Rückstellungen aus diesem Grundsatz Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. So läßt die Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte dem Maßgeblichkeitsgrundsatz folgend Rückstellungen in der Steuerbilanz bei Vorliegen von Rückstellungstatbeständen zu, für die handelsrechtlich eine Bilanzierungspflicht besteht [2]) (wie z. B. für die ungewissen Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften), wenngleich die unterschiedlichen Auffassungen über Höhe und konkrete Einzelfälle immer wieder zu Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung führen. [3]) Dagegen ergibt sich bei den Passivierungswahlrechten für Aufwandsrückstellungen nach diesem Grundsatz der Steuerrechtsprechung eine weitere Mißachtung des Maßgeblichkeitsprinzips. Der BFH hat mehrfach die Passivierung abgelehnt, obwohl der Gesetzgeber des Aktienrechts in Abweichung zu seinen ursprünglichen Grundsätzen die Aufwandsrückstellungen gerade deshalb in die Rückstellungstatbestände aufgenommen hat, um Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanzen in der Zukunft zu vermeiden. [4]) Denn die Aufwandsrückstellungen

---

[1]) BFH-Beschluß v. 3.2.1969 Gr. S. 2/68 BStBl. II S. 291.

[2]) Vgl. Niemann, U., Rückstellungen (1974/75) S. 269.

[3]) Vgl. ebd., S. 285 und S. 298 und die dort genannten Beispiele.

[4]) Vgl. ebd., S. 270 ff. Sie bringt ihr Unverständnis darüber zum Ausdruck, warum eine vorher steuerlich anerkannte Rückstellung nach der Obernahme durch den Gesetzgeber im Aktienrecht nun steuerlich abgelehnt wird, weil nach Aktienrecht ein Passivierungswahlrecht und nicht eine Passivierungspflicht dieser Rückstellung besteht (S. 312). Vgl. auch Niessen, K.-H., Änderungen der §§ 5 und 6 (1969), S. 130 und 131.

für unterlassene Instandhaltungen [1]) oder Abraumbeseitigung und Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung sind erst nach ihrer steuerrechtlichen Anerkennung [2]) in das Aktienrecht eingeführt worden, da das Maßgeblichkeitsprinzip entsprechende Rückstellungen auch in der Handelsbilanz voraussetzt. [3]) Auch in der Anerkennung der handelsbilanziellen Wahlrechte hat die Steuerrechtsprechung ihre Grundsätze aufrechterhalten. [4])

Während bei entgeltlich erworbenen immateriellen Anlagewerten oder dem derivativen Firmenwert, zwei Beispielen für Aktivierungswahlrechte in der Handelsbilanz [5]), das Steuerrecht auf einer Aktivierungspflicht besteht [6]), wird die aktienrechtliche Bilanzierungshilfe

---

1) Hier besteht ein Unterschied zwischen handels- und steuerrechtlicher Regelung. Während nach Steuerrecht die Rückstellung nur anerkannt wird, wenn die Instandhaltung innerhalb von drei Monaten nach dem Bilanzstichtag durchgeführt worden ist (BFH-Urteil v. 15.2.1955 I 54/54 BStBl III S. 172. Vgl. auch A. 31 Abs. 5 EStR), ist die Frist nach § 152 Abs. 7 Nr. 1 AktG auf ein Jahr ausgedehnt.

2) Vgl. Grass, A., Bilanzsteuerrecht (1969), S. 625.

3) Vgl. Kropff, B., AktG (1965), S. 237.

4) BFH-Urteil v. 19.3.1975 I R 182/73 BStBl II S. 535. Auch in früheren Urteilen wurde auf das Urteil vom 3.2.1969 bezug genommen, z. B. BFH-Urteil v. 24.8.1971 VIII R 17/66 BFHE Bd. 103 S. 418 und BFH-Urteil v. 7.8.1970 III R 119/67 BFHE Bd. 100 S. 125. Daß sich an der Einstellung der Rechtsprechung nichts geändert hat, stellen z. B. Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 847; Steinberg, W., Gewinnermittlung (1971/72), S. 289; Kruse, H. W., Bilanzierungswahlrechte und GoB (1976) S. 68, fest.

5) Gemäß § 153 Abs. 3 bzw. § 153 Abs. 5 Satz 3 Akt.G.

6) Für immaterielle Wirtschaftsgüter Urteilsnachweise bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 107 f. Für den Firmenwert wird die Aktivierungspflicht über § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG abgeleitet. Vgl. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 131.

der Aktivierung von Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebes (§ 153 Abs. 4 Satz 2 AktG) steuerlich nicht anerkannt. [1]) Auch hier ist das Maßgeblichkeitsprinzip durchbrochen.

4. Keine Maßgeblichkeit bei bestimmten steuerfreien Rücklagen

Weitere Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wurden vom Gesetzgeber bzw. der Finanzverwaltung unter Billigung der Steuergerichte bei der Behandlung von bestimmten steuerfreien Rücklagen eingeführt. [2]) Dazu sind historisch die steuerfreien Rücklagen nach § 3 des Ausfuhrförderungsgesetzes (die Exportförderungsrücklage, [3]) die bereits zum 31.12.1954 ausgelaufen ist), und die steuerfreie Rücklage nach dem Gesetz zur Förderung des Baus von Steinkohlenkraftwerken [4]) zu nennen. In diesen Vorschriften und in der Regelung der Preissteigerungsrücklage nach § 74 EStDV hat das Steuerrecht im Gegensatz zur Behandlung bei den übrigen steuerfreien Rücklagen auf den vorherigen Ansatz in der Handelsbilanz verzichtet. Auch hier ist eine eigenständige steuerliche Bilanzierung dem Grunde nach festzustellen.

---

1) Vgl. BMF-Schreiben v. 27.4.1970 IV B/2, S. 2144, 8/70 DB 1970, S. 952.

2) Vgl. Zacharias, O. H., Sonderabschreibungen (1970/71), S. 389.

3) Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr v. 28.6.1951, BGBl. I S. 1013.

4) Gesetz zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken v. 12.8.1965, BGBl. I S. 777. Zur Bilanzierung bei diesen steuerfreien Rücklagen vgl. Kapitel 3, Punkt 2.3.11.

2.2.2.2 Durchbrechungen in der Bilanzierung der Höhe nach

Neben den gesetzlich normierten Bewertungsunterschieden der §§ 6 ff. EStG lassen sich in der Auslegung der Finanzverwaltung und der Steuergerichte weitere Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz feststellen, die als Beispiele von Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips anzuführen sind. Unterschiedliche Wertansätze ergeben sich in beiden Bilanzen u. a. für den Ansatz des Vorratsvermögens.
Wesentlich abweichende Bewertungsgrundsätze ergeben sich besonders beim Ansatz der fertigen und unfertigen Erzeugnisse. Beispielhaft sollen nur die teilweise abweichenden Herstellungskostenbegriffe sowie die unterschiedlichen Verfahren zur Bewertung gleichartiger Vorräte genannt werden. Während das Aktienrecht Wahlrechte bei den anzusetzenden Aufwendungen für die Bemessung der Herstellungskosten vorsieht, wird in den steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften eine weitaus strengere Bewertung vorgeschrieben (A. 33 EStR).
Ein weiteres Beispiel ist die Abschreibung des als Bilanzierungshilfe aktivierten Firmenwerts. Während in der Handelsbilanz neben der Mindestabschreibungszeit von fünf Jahren eine sofortige Abschreibung innerhalb dieser Zeit jederzeit zulässig ist (§ 153 Abs. 5 AktG) ist die planmäßige Abschreibung des Firmenwerts steuerlich unzulässig. Eine Wertherabsetzung kann nur als Teilwertabschreibung unter strengen Voraussetzungen erfolgen. [1])
Schließlich ist noch die Abschreibung des Verbindlichkeitendisagios anzugeben. Während handelsrechtlich nach h. M. wahlweise überhöht oder voll abgeschrieben

---

[1]) Vgl. dazu Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 109 ff. Das Beispiel der Behandlung des Firmenwerts wird von Heinze, G. B., Firmenwert (1976), S. 216, als typisches Beispiel für die positivrechtliche Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips gewertet.

werden kann, besteht steuerlich dieses Wahlrecht nicht. [1]) Weiter ist noch auf die besonderen Aufwertungswahlrechte in der Handelsbilanz hinzuweisen, die z. B. beim abnutzbaren Anlagevermögen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerlich nicht zulässig sind.

2.2.3 Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips

2.2.3.1 Steuergesetzlich erzwungene Umkehrung

1. Maßgeblichkeit des Steuerbilanzansatzes bei Sonderbewertungsvorschriften

In den letzten Jahrzehnten hat der Steuergesetzgeber durch eine Reihe von steuerrechtlichen Vorschriften versucht, Zielvorstellungen wirtschafts- und konjunkturpolitischer Art zu verwirklichen. Diese Bemühungen haben einen Umfang erreicht, der für viele den Eindruck vermittelt, "daß der Akzent der Besteuerung sich auf die Verfolgung außerfiskalischer Zielsetzungen verlagert hat". [2]) Die hier angesprochenen steuerlichen Sondervorschriften umfassen einmal die lange Reihe der Sonderabschreibungen, die der Gesetzgeber aus verschiedenen Anlässen eingeführt hat. [3]) Weiter gehören dazu die Mehrzahl [4]) der steuerfreien Rücklagen. [5])

---

[1]) Vgl. Federmann, R., Bilanzierung (1978), S. 219.

[2]) Vgl. Wöhe, G., Steuern und Wirtschaftspolitik (1975), S. 169.

[3]) Vgl. die Darstellung der derzeit anzusetzenden Sonderabschreibungen z. B. bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 262 ff.; Federmann, R., Bilanzierung (1978), S. 200 f. zu den Umweltschutzabschreibungen vgl. Heigl, A., Umweltschutz (1976), S. 240 f. Zu früher gültigen Sonderabschreibungen vgl. z. B. Zacharias, O. H., Sonderabschreibungen (1970/71), S. 321 ff.

[4]) Mit Ausnahme der Preissteigerungsrücklagen und der früheren Steinkohlenförderungsrücklage. Vgl. oben Punkt 2.2.2.1 (4).

[5]) Vgl. die Darstellung im WP-Handbuch (1977), S. 669 ff.

Außerdem ist auf die Bewertungsabschläge beim Vorratsvermögen für bestimmte Wirtschaftsgüter ausländischer Herkunft, [1]) den Bewertungsabschlag auf Beteiligungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen in Entwicklungsländern [2]) sowie auf die Wertberichtigungen auf Darlehen nach den §§ 7 c und 7 d EStG [3]) hinzuweisen. Auch die zur Vermeidung sofortiger Gewinnrealisierung und damit Besteuerung als Billigkeitsvorschriften [4]) eingeführten steuerfreien Rücklagen nach § 6 b EStG und nach A. 35 EStR, sowie auch die steuerfreien Rücklagen zur zeitlich begrenzten Aufnahme von Gewinnen bei Umwandlungsvorgängen(§ 8 Abs. 1 - 3 UmwStG)und zum Zwecke der erfolgsneutralen Behandlung von Zuschüssen aus öffentlichen und privaten Mitteln zur Anschaffung von Anlagegütern, wenn die Anschaffung erst im Wirtschaftsjahr nach der Zuschußgewährung erfolgt (A. 34 Abs. 3 EStR),sind hier anzuführen. Allen diesen steuerlichen Sondervorschriften ist gemeinsam, daß ihre steuerliche Anerkennung und damit ihre Aufnahme in die Steuerbilanz von der vorherigen und entsprechenden Bilanzierung in der Handelsbilanz ausdrücklich abhängig gemacht ist. Damit ergibt sich eine Umkehrung [5]) der eigentlich gewollten Maßgeblichkeit. Um

---

[1]) Der sog. Importwarenabschlag (§ 80 EStDV).

[2]) Nach § 1 Abs. 1 der früheren Entwicklungshilfe-Steuergesetze von 1961 bis 1973. Im Gegensatz dazu enthält das Entwicklungshilfe-Steuergesetz 1974 und das Entwicklungsländer-Steuergesetz v. 13.2.1975 nurmehr die steuerfreie Rücklage, da nach Ansicht des Gesetzgebers der Bewertungsab - schlag wegen der Möglichkeit der Teilwertabschreibung ohnehin entbehrlich ist.
Vgl. Fasold, R., Entwicklungshilfe-Steuergesetz (1974), S. 292 ff. insbesondere S. 293 und S. 294.

[3]) Dabei der § 7 d in der Fassung vor dem Gesetz v. 21.2.1975, BGBl. I S. 525.

[4]) Zu dieser Unterscheidung vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 603 ff.

[5]) Vgl. dazu z. B. Karsten, J. F., Deformierung (1967), S. 426; Kiehne, H.-E., Handels- und Steuerbilanz (1968), S. 554; Flämig, C., Umkehrung (1968), S. 2045 f.; Mutze, O., Künftiges Aktienrecht (1965) S. 6.

die steuerliche Anerkennung zu ermöglichen, wird ein auf Steuerersparnis bedachter Steuerpflichtiger schon bei der Erstellung der Handelsbilanz diese Sonderbestimmungen berücksichtigen. [1]) Auch im AktG ist diese normative Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips in den §§ 154 Abs. 2 Ziff. 2 und 155 Abs. 3 Ziff. 2 niedergelegt [2]) und der Ansatz eines niedrigeren Werts gestattet, soweit er für Zwecke der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag für zulässig gehalten wird. Mit dieser Regelung hat das Prinzip der Steuervorteilswahrung, wie SAAGE es nennt, [3]) auch unmittelbaren handelsrechtlichen Niederschlag gefunden. Die Vorschriften waren erforderlich, um auch Aktiengesellschaften die Ausnutzung von steuerlichen Bewertungsfreiheiten zu ermöglichen. Deren Inanspruchnahme wäre ihnen sonst versagt geblieben, da eine Wertminderung im Sinne der ursprünglichen aktienrechtlichen Bewertungsgrundsätze nicht begründet ist. [4]) Diese Pervertierung des Maßgeblichkeitsprinzips ist in der Kritik der gegenwärtigen Situation des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz als wesentlicher Punkt herauszustellen.

2. Maßgeblichkeit des steuerlich zulässigen Ansatzes bei Vereinfachungsvorschriften

Der Ansatz in der Handelsbilanz richtet sich in der

---

1) Vgl. Federmann, R., Bilanzierung (1978), S. 88.

2) Vgl. Kluge, V., Maßgeblichkeitsprinzip (1970), Sp. 702.

3) Vgl. Saage, G., Erweiterung der Kontrollfunktion (1969), S. 325; Vgl. Lücke, W., Bilanzstrategie (1969), S. 2295.

4) Vgl. Die Begründung des Wilhelmi-Berichts des Bundestags-Rechtsausschusses: "Ohne diese Vorschrift bestände die Gefahr, daß die Unternehmen durch die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gehindert würden, steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten auszunutzen". Zitiert nach Flämig, C., Umkehrung (1968), S. 2047.

Regel auch bei den verschiedenen Vereinfachungsvorschriften des Steuerrechts nach dem steuerlich zulässigen Ansatz. Beispiele hierfür sind die Bewertungsfreiheit der geringwertigen Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 EStG) und die Vereinfachungsvorschrift für die Absetzungen für Abnutzung im Zugangsjahr nach A. 43 Abs. 9 EStR für bewegliche Anlagegüter. Die Sofortabschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG ist vom Gesetzgeber zur Arbeitsvereinfachung und zur Förderung der Selbstfinanzierung der Unternehmungen eingeführt worden. [1] Als sogenannte Kannvorschrift ist sie nur dann anzuwenden, wenn eine entsprechende Handhabung auch in der Handelsbilanz vorliegt. WÖHE sieht auch hier mit Recht eine weitere Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips, da die steuerliche Vorschrift in der Handelsbilanz beachtet werden muß, "wenn der Betrieb sie bilanzpolitisch nutzen will". [2] Auch die Vereinfachungsvorschrift für Absetzungen für Abnutzung bei beweglichen Anlagegütern, die anstelle der pro-rata-temporis Regel für Zugänge in der ersten Hälfte des Wirtschaftsjahres die volle Jahresabschreibung, und für Zugänge in der zweiten Hälfte grundsätzlich die halbe Jahresabschreibung zuläßt, wird gewöhnlich von den bilanzierenden Unternehmungen ihres steuerlichen Vorteils wegen in der Handelsbilanz angewandt.
Mit dieser Rückwirkung der steuerlichen Ansätze auf die handelsrechtliche Bilanzierung ist zugleich ein Problem angesprochen, das hier am stärksten zur Kritik der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips Anlaß gibt. Das Problem, daß die Steuerpflichtigen den für die Steuerbilanz erforderlichen oder gewünschten Ansatz fast immer auch für die Handelsbilanz wählen, und somit die handelsrechtlichen

---

[1]) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung (1976), S. 603.
[2]) Vgl. Ebd. S. 603.

Bilanzierungsgrundsätze zugunsten des geforderten Steuerbilanzwerts zurückstellen.

2.2.3.2 Freiwillige Einheitsbilanz in der Praxis

Die Einschränkungen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und seine vielfachen Durchbrechungen durch die Steuergesetzgebung und durch die Steuerrechtsprechung, sowie die oben dargestellte Anpassung der handelsrechtlichen Bilanzierung an diese Situation haben bei den Steuerpflichtigen nach übereinstimmender Feststellung von Schrifttum und Praxis zur weitgehenden Angleichung von Handels- und Steuerbilanz geführt. Die Reaktionen der Steuerpflichtigen zeigen sich in zweifacher Weise. Einmal ist bei einem Großteil der Unternehmen die Aufstellung einer einzigen Bilanz zu beobachten, die dann gleichzeitig als Handels- und Steuerbilanz fungiert. [1]) Zum anderen ist dort, wo aufgrund gesetzlicher Vorschriften eine Handelsbilanz gesondert erstellt werden muß (Aktiengesellschaften), oder aus anderen Gesichtspunkten gesondert erstellt wird, eine weitgehende Übereinstimmung im Ansatz und in der Bewertung festzustellen. Die Zahl der Abweichungen zwischen beiden Bilanzen wird so gering wie möglich gehalten. Die Übereinstimmung bei den Ansätzen, die zu steuerlichen Vergünstigungen führen, die aber einen gleichlautenden Ansatz in der Handelsbilanz bedingen, kann weitgehend unterstellt werden. Denn die bilanzierenden Steuer-

---

[1]) Vgl. Woltmann, A.,/Riesterer, D., Bilanzierung unter Inflationsbedingungen (1976), S. 541. kommen in empirischen Untersuchungen zu einem Anteil von 73 % für die "Einheitsbilanz". SCHNEIDER kommt sogar auf einen Anteil von nur ein bis zwei Prozent gesonderter Handelsbilanzen. Vgl. Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1698. Die Erfahrungen des Verfassers aus der praktischen Tätigkeit in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bestätigen diese Feststellungen uneingeschränkt.

pflichtigen werden einen anderen als den steuerlich günstigsten Ansatz, wenn überhaupt, dann wie SCHNEIDER zutreffend feststellt, nur "fluchend" wählen. [1]) Die faktische Einheitsbilanzierung nach Handels- und Steuerrecht wird daneben, auch bei den Fällen, in denen eine abweichende handelsrechtliche Bilanzierung unschädlich ist, mit dem vielzitierten Motiv der Arbeitsvereinfachung bzw. Vermeidung doppelter Arbeiten begründet. Um doppelte Arbeiten zu vermeiden und um bei den Betriebsprüfungen den gewählten Ansatz anerkannt zu erhalten, müssen die steuerlichen Vorschriften auch für die Bilanzierung in der Handelsbilanz zugrundegelegt werden. Das gilt sowohl für die Höhe der Abschreibungen als auch für die Verfahren und Grundsätze der Bewertung im Anlage- und Umlaufvermögen. Der Arbeitsvereinfachung und der selbstverständlichen Wahl des steuerlich günstigsten Ansatzes werden die Handelsbilanz und ihre eigentlichen Zwecke und Funktionen untergeordnet. In dieser Praxis vollzieht sich weitgehend das, was gesetzlich bisher nicht erreicht werden konnte, die Einheitsbilanz. [2]) Daß diese Entwicklung eintreten konnte, ist ein wichtiger Anhaltspunkt in der Kritik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

---

[1]) Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 333.

[2]) Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1333, stellt aus der freiwilligen Übernahme steuerlicher Ansätze in die Handelsbilanz fest, daß sich in der Praxis bereits die Einheitsbilanz durchgesetzt habe, die sich in der Theorie nur kühne Vorstellungen ausmalen. Zur Einheitsbilanz z. B. Duckstein, F., Handels- und Steuerbilanz (1964), S. 105 ff. (Ergebnis: Sie ist infolge unterschiedlicher Zielsetzungen nicht zu erreichen, vgl. S. 123); Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 302 (Ergebnis: "Die Einheitsbilanz wird nicht erreicht. Beide Bilanzen werden sich jedoch weiter annähern. Das entspricht auch ihrem Wesen, Mittel der öffentlichen Rechnungslegung zu sein".).

3 Kritik an der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips

3.1 Ausgangspunkt der Kritik

Der Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips nach seiner ursprünglichen Regelung und historischen Begründung sowie aus der Interpretation des Gesetzeswortlauts [1]) ist, die in den einkommensteuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften bestehende Lücke zu schließen. Dazu wird auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen. Einmal, weil sie für die Handelsbilanz eine analoge Aufgabe zu erfüllen haben, [2]) zum anderen, weil das Steuerrecht nicht auf die sichere Grundlage und Kontrollmöglichkeit bei der Handelsbilanz verzichten wollte. [3]) Soweit in den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften nichts bestimmt ist, sollte für die Steuerbilanz der Ansatz nach diesen Grundsätzen gelten. Das Maßgeblichkeitsprinzip setzt also auch der Steuerbilanz Grenzen; solange keine Einzelvorschrift der §§ 5 ff. EStG anwendbar ist, sind Bilanzierungs- und Bewertungsfragen nicht nach steuerlichen Grundsätzen zu entscheiden.

Aus der Zusammenfassung des Sinngehalts des Maßgeblichkeitsprinzips folgt ein erster Ausgangspunkt für die Kritik an dieser Regelung. Die Gültigkeit handels-

---

[1]) Im Gegensatz zu Horváth, P., Gewinnbegriff (1977), S. 23, wird hier die Ansicht vertreten, daß einer Vorschrift zu entnehmen ist, welche Zielsetzung der Gesetzgeber mit ihr verfolgt.

[2]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 192 f.

[3]) So in den Materialien zum EStG 1920.
Vgl. Maassen, K., Trennung (1972), S. 145.

rechtlicher Grundsätze als Kriterien für die Schließung der Lücke in den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ist nur dann ohne Probleme, wenn die Steuerbilanz zumindest in den nicht einzeln geregelten Sonderbestimmungen gleiche Zwecksetzungen verfolgt wie die Handelsbilanz.

Daneben zeigt die Darstellung der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips weitere Anhaltspunkte zur Kritik auf. Dem zugrundeliegenden Sinn der Vorschrift widerspricht,

- daß das Einkommensteuerrecht die in § 5 Abs. 1 EStG gezogenen Grenzen der Anwendbarkeit steuerlicher Grundsätze durchbricht, wenn über die kodifizierten Regelungen hinaus eine eigenständige steuerliche Bilanzierung und Bewertung besteht, und
- daß das Maßgeblichkeitsprinzip entgegen seiner ausschließlichen Gültigkeit für die Steuerbilanz die Handelsbilanz in erheblichem Umfang beeinflußt, wenn spezielle steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften entweder zwangsweise oder durch freiwillige Angleichung Bestandteil der handelsrechtlichen Bilanzierung werden. Diese Wirkungen des Maßgeblichkeitsprinzips sind nicht zuletzt Ausgangspunkt der Kritik an deutschen Handelsbilanzen im Ausland.

Die Grenze zwischen diesen Ausgangspunkten ist fließend. Einmal deswegen, wie die gegenwärtige Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips zeigt, weil über die einzeln geregelten Sonderregelungen der §§ 5 ff. EStG hinaus in den als Durchbrechungen bezeichneten Vorschriften des Steuerrechts, spezielle steuerliche Ziele der Obernahme handelsbilanzieller Ansätze und Werte entgegenstehen. Zum anderen wegen der Bedeutung und der Inhalte der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungs-

mäßiger Buchführung für beide Bilanzen und der umstrittenen Frage, ob das Steuerrecht berechtigt ist, durch Entscheidungen der Steuergerichte diese Grundsätze für Handelsbilanz und Steuerbilanz gleichermaßen verbindlich abzuleiten bzw. festzustellen.

3.2 Kritik der Durchbrechungen und Umkehrungen

3.2.1 Eigenständige steuerliche Bilanzierung und Bewertung bei geltendem Maßgeblichkeitsprinzip

Selbständige steuerliche Bilanzansatzgrundsätze wurden insbesondere durch die Lehre vom Wirtschaftsgut und die Stellung des Steuerrechts zu den handelsbilanziellen Ansatzwahlrechten geschaffen. Während das Handelsrecht zur Aktivierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen nicht zuletzt infolge des Vorsichtsprinzips die selbständige Verkehrsfähigkeit, d. h. Veräußerbarkeit verlangt, geht die steuerliche Lehre vom Wirtschaftsgut über diese Grenze hinaus. Als Begründung wird angegeben, der Steuerpflichtige dürfe sich im Interesse des Fiskus nicht ärmer machen als er tatsächlich ist. [1])
Die steuerliche Nichtanerkennung von Passivierungswahlrechten und die Aktivierungspflicht in der Steuerbilanz bei Aktivierungswahlrechten in der Handelsbilanz [2]) von der Steuerrechtsprechung nach wie vor mit dem Erfordernis der Erfassung des vollen steuerlichen

---

[1]) Vgl. Maassen, K., Imparitätsprinzip (1978), S. 2041; früher: Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1700 f., ders. Gutachtenkritik (1971), S. 332.

[2]) Diese Rechtsfortbildung und Rechtsanalogie ist nach Kruse, H. W., Bilanzierungswahlrechte (1976/77), S. 128, unzulässig; sie verstößt gegen das Rechtsstaatsprinzip.

Gewinns begründet - [1]) sind weitere Beispiele für Überschreitungen der durch § 5 Abs. 1 EStG gezogenen Grenzen für die Steuerbilanz. Zuletzt ist noch auf das Beispiel der steuerfreien Rücklage nach § 74 EStDV (Preissteigerungsrücklage) zu verweisen, bei der das Steuerrecht im Vergleich zu den anderen steuerfreien Rücklagen in bemerkenswerter Inkonsequenz den Ansatz nur in der Steuerbilanz zuläßt. [2])

Neben diesen eigenständigen steuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen ist die strengere Auslegung der Bewertungsgrundsätze wie z. B. des Herstellungskostenbegriffs in den Einkommensteuerrichtlinien Beweis für die geringe Bedeutung des Maßgeblichkeitsprinzips bei der steuerlichen Gewinnermittlung. [3])

Es erhebt sich die Frage, wann die handelsrechtlichen Grundsätze noch als Kriterien für die Regelung von Sachverhalten Anwendung finden, so wie in der

---

[1]) BFH-Beschluß v. 3.2.1969 Gr.S.2/68 BStBl II S.291. Diese Auffassung wird von Maassen, K., Imparitätsprinzip (1978), S. 2044, als "Umkehrung des Imparitätsprinzips" angeprangert.

[2]) Während bei der Stillegungsrücklage für Kraftwerke (als Beispiel für früher gültige, ausschließlich in der Steuerbilanz anzusetzende steuerfreie Rücklage) der Gesetzgeber argumentiert hat, die Dividendenpolitik nicht in unerwünschter Weise durch die steuerliche Begünstigung der Gewinnverlagerungen beeinflussen zu wollen, wurde z. B. bei der Einführung der 6 b-Rücklage der Ansatz in der Handelsbilanz deshalb verlangt, um die Ausschüttung der durch Steuervergünstigungen aufgeschobenen Gewinne zu verhindern. Vgl. die Begründungen der Regierungsvorlagen BT-Drs. V/1080 S. 7 bzw. BT-Drs. IV/2400 S. 64, zitiert nach Flämig, C., Umkehrung (1968), S. 2048 und 2046.

[3]) SCHNEIDER sieht den Maßgeblichkeitsgrundsatz durch den BFH "praktisch entleert". Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 331; an anderer Stelle wird es als "inhaltsleere Floskel" bezeichnet, ders. Sieben Thesen (1970), S. 1704.

Maßgeblichkeitsvorschrift vorgesehen. Bei den Bilanzierungswahlrechten wurden sie durch die Rechtsprechung ausgeschlossen. Bei der Bilanzierung von Wirtschaftsgütern legt der BFH seit der Neufassung der §§ 5 und 6 EStG zunehmend die Auslegung handelsrechtlicher Grundsätze zugrunde. [1]) Damit werden durch die steuerliche Rechtsprechung handelsrechtliche Grundsätze verbindlich ausgelegt. Dieser Auffassung wird von DÖLLERER gefolgt, indem er aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ableitet, daß Entscheidungen des Bundesfinanzhofs in denen dieser Grundsatz angewendet wird, zugleich handelsrechtliche Entscheidungen sind. [2]) In diesen Entscheidungen läßt sich aber die Tendenz feststellen, daß strittige Fälle nach den Zielen des Einkommensteuerrechts entschieden werden. [3]) Die Berechtigung der Auffassung DÖLLERERs ist dann davon abhängig, ob Handels- und Steuerrecht in den Bilanzierungs- und Bewertungsfragen dieselbe Zwecksetzung verfolgen, wenn wie hier davon ausgegangen wird, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung von der Zwecksetzung der

---

[1]) Vgl. Ziegler, F., Tendenzen (1977), S. 7. So z. B. auch im BFH-Urteil v. 26.2.1975 I R 72/73 DB 1975 S. 2017: "Die Stpfl. faßt aber den handelsrechtlichen Begriff 'Vermögensgegenstand' zu eng, wenn sie das Merkmal der selbständigen Verkehrsfähigkeit fordert" (teilweise hervorgehoben im Original). Hier wird das Bierlieferungsrecht in Auslegung der handelsrechtlichen Grundsätze als aktivierungspflichtiges immaterielles Wirtschaftsgut bezeichnet.

[2]) Vgl. Döllerer, G., Rechtsprechung und BFH (1977), S. 187. Zustimmung findet diese Auffassung bei Hommelhoff, P., Aktienrechtliche Pflichtprüfung (1977), S. 240 und Liebs, R., Entscheidungen des BFH (1978), S. 45 und 50 (begrenzte Präjudizwirkung). Die "enorme praktische Bedeutung" der Rechtsprechung des BFH für die Bilanzierung nach Handelsrecht hat auch Bachmayr, K. E., Bundesfinanzhof (1976), S. 569, herausgestellt.

[3]) Vgl. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 181. Diese These wird durch eine Reihe von Urteilsnachweisen erhärtet (Fußnote 5).

Rechnungslegung abnängig sind. Die Begründung dafür wird in ihrer Stellung als Kriterien für die Auslegung nicht einzeln geregelter Sachverhalte gesehen, die in § 38 HGB bzw. § 5 Abs. 1 EStG zum Ausdruck kommt. Die Auffassung, daß die Steuergerichte die Grundsätze verbindlich auslegen können, geht von dieser Zweckentsprechung aus, kann jedoch nicht als Nachweis dafür anerkannt werden.

3.2.2 Beeinflussung der Handelsbilanz durch Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips

Eine dem Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips zuwiderlaufende Bedeutung für die Handelsbilanz haben die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften, wenn ihre Anerkennung für die Steuerbilanz von der entsprechenden Behandlung der Sachverhalte in der Handelsbilanz abhängig gemacnt wird. Diese Kritik betrifft vor allem die aus wirtschafts- und konjunkturpolitischen Zielsetzungen der Steuerpolitik eingeführten Sonderbewertungsmaßnahmen (die steuerfreien Rücklagen und Sonderabschreibungen) sowie die aus anderen Gründen eingeführten steuerfreien Rücklagen (z. B. 6 b-Rücklage), die die Steuerbilanz von einer Gewinnermittlungsbilanz [1]) zu einer Steuerverschiebungsbilanz [2]) haben werden lassen. Die Gültigkeit des Maßgeblichkeitsprinzips in diesen Fällen ist in der Literatur umstritten. [3]) Die Finanzverwaltung

---

[1]) So die primäre Zwecksetzung der Steuerbilanz. Vgl. dazu Punkt 4.3.1 im zweiten Kapitel.

[2]) Vgl. Wöhe, G., Ordnungsmäßigkeit (1967), S. 217. (Hervorgehoben im Original)

[3]) So vor allem Herzig, N., Zuschreibungen (1977), S. 1280 f.; Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 292 ff.; Woerner, L., Handels- und Steuerbilanz (1976), S. 1570; früher z. B. Fläming, C., Umkehrung (1968), S. 2045.

geht jedoch weiterhin von der Pflicht zur entsprechenden Bilanzierung in der Handelsbilanz aus. [1]) Die handelsbilanzielle Rückgängigmachung der Sonderabschreibungen durch Zuschreibung im Folgejahr [2]) wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt; aus § 175 Satz 1 Nr. 2 AO (früher § 4 Abs. 3 StAnpG) wird die Rechtsfolge abgeleitet, daß die Steuerfestsetzungen rückwirkend zu ändern sind. [3])

Die Konsequenzen aus dieser Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips für die Handelsbilanz werden von KARSTEN als Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung bezeichnet. [4]) Ihm wird in der Literatur überwiegend zugestimmt, wenn er die gesetzgeberische Schizophrenie angreift, daß in § 149 Abs. 1 AktG die klare und übersichtliche Aufstellung des Jahresabschlusses und die Vermittlung eines möglichst sicheren Einblicks im Rahmen der Bewertungsvorschriften gefordert wird, andererseits die Erfüllung dieser Forderungen durch die handelsrechtliche Rezeption steuerlicher Spezialbestimmungen vereitelt wird. [5]) Außerdem ist anzugreifen, daß Sonderabschreibungen und Bewertungsabschläge die Aktiv-

---

[1]) Vgl. den Nachweis z. B. bei Woerner, L., Handels- und Steuerbilanz (1976), S. 1569 (insbesondere Fußnote 3).

[2]) Zuerst vorgeschlagen bei Meilicke, H., Steuerrecht und Privatrecht (1965/66), S. 149 und S. 154 ff.; zuletzt Woerner, L., Handels- und Steuerbilanz (1976), S. 1572 f. und Herzig, N., Zuschreibungen (1977), S. 1281.

[3]) So FG Baden Württemberg Urteil v. 28.3.1973 EFG 1973 S. 470, zitiert nach Woerner, L., Handels- und Steuerbilanz (1976), S. 1569. Zur Argumentation der Finanzverwaltung vgl. die Ausführungen bei Söffing, G., Abschreibungsvergünstigungen (1976), S. 313 ff. (insbesondere S. 313), früher: Bordewin, A., Sonderabschreibungen (1974), S. 205 ff.

[4]) So Karsten, J. F., Deformierung (1967), S. 428.

[5]) Vgl. ebd., S. 428; vgl. auch Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 352.

seite willkürlich unterbewerten, dazu noch die Passivseite verfälschen, da die aufgeschobene Ertragsteuerlast nicht offen ausgewiesen und darüberhinaus in Mißachtung des Saldierungsverbots vom Aktivvermögen gekürzt wird, und schließlich das Eigenkapital in Höhe der Differenz zwischen Sonderabschreibung und entsprechender aufgeschobenen Steuerschuld verkürzt ausgewiesen wird. [1]) Zudem wird nach seiner Ansicht die Ertragslage mehrerer Jahre verfälscht; im Jahr der Ausnutzung der Steuervergünstigung durch zu hohen Abschreibungsaufwand oder zu hohem Materialverbrauch, in den Folgejahren durch verkürzten Aufwandsausweis infolge der Antizipation im ersten Jahr, was zu Fehleinschätzungen durch überhöhte Rentabilitätsziffern verleiten kann. [2])

Zum gleichen Ergebnis kommt MEILICKE, wenn er durch den Ausweis fiktiver, d. h. durch willkürliche Sonderabschreibungen veränderter Ziffern die Handelsbilanz vom Steuerbilanzrecht "verkrüppelt" sieht. [3]) ZACHARIAS [4]) erblickt in der Obernahme dieser steuerlichen Besonderheiten eine Verfälschung der tatsächlichen Ertragslage, z. B. den Ausweis eines negativen Kapitalkontos, obwohl wirtschaftlich kein Verlust eingetreten ist. Die Beeinträchtigung der Aussagefähigkeit der Handelsbilanz durch die steuerlich bedingten Willkürreserven wird auch aus der Kritik von SCHNEIDER, V. BORKE

---

[1]) Vgl. Karsten, J.-F., Deformierung (1967), S. 426 und 428.

[2]) Vgl. ebd. S. 426 f. und S. 428.

[3]) Vgl. Meilicke, H., Steuerrecht und Privatrecht (1965/66), S. 150.

[4]) Vgl. Zacharias, O. H., Sonderabschreibungen (1970/71); insbesondere S. 395 f. und die Folgen für die Kommanditisten S. 390 - 395.

und MARETTEK deutlich. [1]) Wie sehr sich die Handelsbilanz unter das Diktat der Steuerbilanz begeben hat - wenngleich aus dem berechtigten Interesse der Steuerpflichtigen, die Besteuerung aufzuschieben - wird in der Kritik mit dem Hinweis auf die §§ 154 Abs. 2 Ziff. 2 und 155 Abs. 3 Ziff. 2 AktG nachgewiesen, die aus eben diesen Gründen eingeführt wurden. [2])

Die Steuerreformkommission [3]) zeigt an einem weiteren Beispiel, wie die starre Handhabung der Maßgeblichkeit zu Härten führen kann. Wenn in der Steuerbilanz zulässigerweise die Übertragung des Veräußerungsgewinns nach § 6 b EStG auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter beansprucht wird, und der steuerlichen Vorschrift entsprechend der Abzug des Veräußerungsgewinnes - der den aufgelösten stillen Reserven des verkauften Wirtschaftsgutes entspricht - auch in der Handelsbilanz vorgenommen wurde, führt die formelle Maßgeblichkeit unter Umständen zur Versagung des weiteren Abzugs, wenn die Betriebsprüfung einen höheren Veräußerungsgewinn feststellt. Der ursprüngliche Abzug in der rechtswirksamen Handelsbilanz, den das Maßgeblichkeitsprinzip fordert, ist jetzt bindend. Die zusätzliche Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist von einer Bilanzänderung abhängig. Dazu muß auch die Handelsbilanz durch Unter-

---

[1]) Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 331; v. Borke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 652 f.; Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 348. Zu den Problemen der ergänzenden Erläuterungen im Geschäftsbericht nach § 160 Abs. 2 AktG, insbesondere bei regelmäßig vorgenommenen Sonderabschreibungen vgl. Tubbesing, G., Berichtspflichten (1977), S. 576 ff. Dort wird deutlich, daß die ergänzende Berichterstattung wiederum zu Fehlschlüssen hinsichtlich der Ertragslage führen kann, statt die beeinträchtigenden Auswirkungen zu beseitigen.

[2]) So z. B. Flämig, C., Umkehrung (1968), S. 2046.

[3]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 430, (Tz. 8), auch Kuhn, K., Steuerreform (1971), S. 110.

schrift des Kaufmanns, der geschäftsführender Gesellschafter, des Vorstandes und Aufsichtsrats (§ 125 AktG) oder der Hauptversammlung (§173 AktG) neu festgestellt werden. [1]) Im letzteren Fall kann dies zu Schwierigkeiten führen. [2]) Nicht nur die Handelsbilanz des vergangenen Geschäftsjahres muß neu festgestellt werden. Nach dem Prinzip des Bilanzzusammenhangs ändern sich unter Umständen auch mehrere Handelsbilanzen der folgenden Geschäftsjahre, die dann jeweils festgestellt, geprüft und veröffentlicht werden müssen. [3]) Gesellschaftsrechtliche Probleme können sich auch bei Personengesellschaften ergeben, bei denen sich in der Zwischenzeit das Gesellschaftsverhältnis geändert hat und Gesellschafter ausgeschieden sind, deren Auseinandersetzungsguthaben dadurch beeinflußt werden könnte.

Die Finanzverwaltung hat dieser Kritik des Maßgeblichkeitsprinzips bisher nicht Rechnung getragen. Zu seiner derzeitigen Situation bleibt festzuhalten, daß es, obwohl ausschließlich für die Steuerbilanz kodifiziert, für die Handelsbilanz steuerliche Sondervorschriften verbindlich macht. Dasselbe gilt für die anderen Vorschriften des Steuerrechts, wie z. B. die Sofortabschreibung der geringwertigen Wirtschaftsgüter oder die Erleichterung bei den Abschreibungen. Als steuerliche Vereinfachungsvorschriften eingeführt, können sie nur dann wirksam werden, wenn sie auch die handelsrechtliche Bilanz, für die sie nicht gesetzlich bestimmt sind, beeinflußt haben.

---

[1]) Zur Änderungsfähigkeit, z. B. Groenenborn, G., Bilanzänderungen (1973/74), S. 405 ff., insbesondere 408 - 410 (414).

[2]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 432 (Tz. 8).

[3]) Vgl. Weirich, S., Bilanzänderungen (1976), S. 629.

Die Kritik an der Beeinträchtigung der Handelsbilanz kann unschwer auch auf die freiwillige Übernahme der geforderten Steuerbilanzwerte übertragen werden. Diese freiwillige Einheitsbilanz, die sich, wie erwähnt, oft aus dem Motiv Arbeitsvereinfachung [1]) ableitet, sieht WÖHE aus der fehlenden Schutzvorschrift für die Handelsbilanz entstanden. Für die Steuerbilanz bestehe eine Schutzvorschrift darin, daß der Maßgeblichkeitsgrundsatz nur solange gilt, als keine zwingenden steuergesetzlichen Vorschriften eine andere Bilanzierung verlangen; für die Handelsbilanz dagegen sei keine derartige Schutzwirkung gegeben; im Gegenteil, das Handelsrecht habe vor dem Steuerrecht und der betrieblichen Praxis kapituliert, indem es steuerliche Ansätze für zulässig erklärt hat, statt den Zielen der Handelsbilanz entsprechende Wertansätze festzulegen. [2])

Die Diskussionen über die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips unterstreichen ebenfalls die Bedeutung, die der Frage nach den zugrundeliegenden Zwecksetzungen beider Bilanzen und ihrer Vereinbarkeit zukommt. Doch auch aus dem grundsätzlichen Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips wird die Ablehnung der praktizierten Ausprägung

---

[1]) Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 354.

[2]) So im Ergebnis, ebd., S. 354. In diesem Zusammenhang ist die Kritik von Woltmann, A./Riesterer, D., Bilanzierung unter Inflationsbedingungen (1976), anzuführen. Der Wunsch nach Verbesserung der Kreditwürdigkeit verleite viele Unternehmen zur unbedenklichen Übernahme des Steuerbilanzdenkens, das von Aktivierungspflicht und Passivierungsfähigkeit (statt -pflicht, d. V.) beherrscht wird (S. 542), z. B. bei der Bewertung des Umlaufvermögens werden die steuerlichen Mindestwerte freiwillig angesetzt. Das Steuerrecht wird deshalb als negativer Einflußfaktor für die unzureichende Rechnungslegung im Problemkreis der Inflation bezeichnet (S. 546).

in Form der Umkehrung deutlich. Wozu wird die Gültigkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aufrechterhalten, wenn diese nur durch Obernahme der steuerlichen Werte in die Handelsbilanz erreicht werden kann, [1]) während handelsrechtliche Wertansätze, soweit es sich um Passivierungswahlrechte handelt, trotz des Maßgeblichkeitsprinzips nicht für die Steuerbilanz verbindlich werden? [2])

3.2.3 Kritik an der Aussagefähigkeit deutscher Handelsbilanzen im internationalen Vergleich

Die Bestrebungen um eine Standardisierung und Vereinheitlichung der Bilanzierungsgrundsätze und damit des Rechnungswesens lassen weitere Kritikpunkte an der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes deutlich werden. COENENBERG vertritt die Ansicht, daß der Aussagewert der veröffentlichten Jahresabschlüsse deutscher Unternehmen aufgrund dieser Konsequenzen des Maßgeblichkeitsprinzips hinter dem Aussagewert von Bilanzen in den Staaten zurückbleibt, in denen diese starre Verknüpfung zwischen Handels- und

---

[1]) Für Wöhe ist das Maßgeblichkeitsprinzip in dieser Ausprägung lediglich ein "formalistischer Trick", bzw. eine formalistische Spielerei vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 353, bzw. ders., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 311.

[2]) Der Argumentation von KRUSE über die Unverständlichkeit der Ablehnung von Bilanzierungswahlrechten, die weiteres Beispiel für die Inkonsequenz der Finanzverwaltung ist, muß zugestimmt werden. KRUSE folgert: " Wenn es dem Gesetzgeber erlaubt ist, antragsabhängige Bilanzierungswahlrechte und ihnen in der steuerlichen Wirkung gleichkommende Bewertungswahlrechte zu gewähren, ..., so ist es kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz (der als Begründung für die Ablehnung der Bilanzierungswahlrechte angeführt wird,d. V.), wenn der Gesetzgeber auch aus anderen Gründen, nämlich unter Bezugnahme auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, ebenfalls Bilanzierungswahlrechte einräumt". Vgl. Kruse, H. W., Bilanzierungswahlrechte und GoB (1976), S. 72.

Steuerbilanz nicht vorgesehen ist. [1]) Dies kommt auch in kritischen Äußerungen aus diesen Ländern zum Ausdruck. In den Niederlanden, in denen Handels- und Steuerbilanz verschiedene, eigenständige Funktionen haben, [2]) besteht kein Anlaß, beide Bilanzen anzugleichen. [3]) Davon ausgehend wird im Maßgeblichkeitsprinzip eine entscheidende Schwäche der deutschen Handelsbilanz gesehen, die ihren Wert für das breite Publikum wesentlich mindert; deutsche Handelsbilanzen sind nach BURGERT nur für Bilanzleser verständlich, die mit dem deutschen Steuerrecht vertraut sind; damit sind vor allem Ausländer überfordert. [4]) Auch aus den USA, an dessen Rechnungswesen sich die europäischen Harmonisierungsbestrebungen nicht zuletzt orientieren, [5]) wird Kritik in dieser Richtung laut. Das Maßgeblichkeitsprinzip wird von SPACEK dahingehend interpretiert, daß für die Handelsbilanz durch das Gesetz jede Bilanzierungsmethode gestattet wird, solange sie auch für das Einkommensteuerrecht anerkannt ist. [6]) Die Kritik

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Ertragssteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

[2]) Vgl. Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 39.

[3]) Vgl. Burgert, R., Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden (1973), S. 50.

[4]) Vgl. ebd., S. 52.

[5]) Vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 601. In den USA ist das Maßgeblichkeitsprinzip grundsätzlich geregelt (§ 446 (a) Internal Revenue Code). Um den steuerlichen Gewinn eindeutig zu ermitteln, weicht die Finanzverwaltung in Anwendung der Ermächtigungsvorschrift regelmäßig davon ab. Vorschläge der AICPA, Handels- und Steuerbilanz zu vereinheitlichen, wurden 1971 in Kenntnis der Nachteile zurückgezogen. Vgl. ders., Massgeblichkeit in USA (1975), S. 589.

[6]) Vgl. Spacek, L., Zweckmäßigkeit von Bilanzierungsvorschriften (1969), S. 657.

an der erzwungenen oder durch die §§ 154 Abs. 2 Nr. 2 und 155 Abs. 3 Nr. 2 AktG auch für die Aktiengesellschaften als den wichtigsten publizitätspflichtigen Unternehmen zulässigen freiwilligen Angleichung von Handels- und Steuerbilanz wird in einer Untersuchung des AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE über die internationale Bilanzierungspraxis bestätigt. Die Jahresabschlüsse der deutschen Aktiengesellschaften bieten danach keinen getreuen Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaften. [1])

3.3 Forderungen nach einer Neuregelung im Verhältnis von Handels- zu Steuerbilanz als Konsequenz der Kritik

Die stete Kritik an der Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips blieb in der Vergangenheit nicht allein darauf beschränkt, die nachteiligen Auswirkungen aufzuzeigen. In mehr oder minder ausführlichen Vorschlägen wurden auch Wege aufzuzeigen versucht, das Problem für die Zukunft zu lösen. In der Frage der Durchbrechungen des Maßgeblichkeitsprinzips hat sich die Forderung nach Änderung der Rechtsprechung über die Anerkennung von Bilanzierungswahlrechten und die eigenständige steuerliche Bilanzierung der Wirtschaftsgüter verfestigt. In der Darstellung der Durchbrechungen wurde jedoch an der neueren Rechtsprechung nachgewiesen, daß am Grundsatz der Nicht-Maßgeblichkeit bei

---

[1]) Vgl. AAA, International Accounting (1976), S. 134. Das Committee on International Accounting wendet sich vor allem gegen die Unterbewertung von Vermögensgegenständen durch Anwendung steuerminimierender Vorschriften (vgl. ebd. S. 134 ff.). Am Beispiel des Jahresabschlusses 1973 der BASF Aktiengesellschaft wird dabei aufgezeigt, welche Posten genau aufgeschlüsselt werden müssen, um den getreuen Einblick zu ermöglichen.

den Bilanzierungswahlrechten festgehalten und darüberhinaus die steuerliche Bilanzierung der Wirtschaftsgüter in einer auch für die Handelsbilanz bindenden Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung weiter verfolgt wird. [1])

Zur Vermeidung der negativen Auswirkungen der Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips werden unterschiedliche Lösungsversuche vorgeschlagen. [2]) Einmal wird, bei Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, gefordert, die steuerlichen Sonderbewertungen nur in der Steuerbilanz ansetzen zu lassen. [3]) Diesem Vorschlag ist, wie die Auseinandersetzung um die Frage der Zulässigkeit von Zuschreibungen in der Handelsbilanz nach vorangegangenen Sonderabschreibungen zeigt, bisher nicht gefolgt worden. Ein weiterer Lösungsversuch geht dahin, der Gesetzgeber sollte wirtschafts- und konjunkturpolitische Zielsetzungen der Steuerpoli-

---

[1]) Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1697 (Fußnote 3) sieht den unveränderten Ausgangspunkt darin, daß kein Unterschied bestehe, ob der BfH das Problem der Aktivierung und Passivierung durch Auslegung des Wirtschaftsgutsbegriffs oder durch "rechtsschöpferische" Deutung der GOB entscheidet.

[2]) Die von Maassen, K., Trennung (1971), S. 149 vertretene Ansicht, wegen der erwünschten Konsequenzen (Verhinderung der Gewinnausschüttungen und Förderung einer einheitlichen Darstellung von Vermögen und Gewinn in beiden Bilanzen) sei das Maßgeblichkeitsprinzip hier aufrechtzuerhalten, wird nicht als geeigneter Lösungsversuch anerkannt. Dazu wird auf Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 347 f. verwiesen, der insbesondere die Beeinflussung der finanzpolitischen Entscheidungen über die Ausschüttung kritisiert, die zudem noch bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten vom Gewinn unabhängig festgelegt werden können.

[3]) Zuletzt gefordert von Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 19; sowie von der Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft. Vgl. o. V., Reform handelsrechtliche Rechnungslegung (1978), S. 1292. Früher z. B. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 327.

tik in anderen Formen als durch die Beeinflussung der Bemessungsgrundlage verfolgen; dabei werden vor allem die handelsrechtlich neutralen Formen von Investitionsprämien und Zuschüssen angeführt. [1]) Auch dieser Empfehlung ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Statt dessen werden in der gegenwärtigen Rechtslage Sonderabschreibungen neben Investitionszulagen gewährt. Ein wesentlicher Grund für die Beibehaltung der Sonderabschreibungen und steuerfreier Rücklagen kann darin gesehen werden, daß sie einen automatischen Ausgleichseffekt haben. Die Steuermindereinnahmen durch Steuerbegünstigungen im Jahre ihrer Inanspruchnahme werden durch Mehreinnahmen in den Folgeperioden, bedingt durch die fehlenden Abschreibungsmöglichkeiten oder die Auflösung der steuerfreien Rücklagen, kompensiert. Dieser automatische Ausgleich ist sicher mit dafür maßgebend, daß die steuerlichen Maßnahmen zur Wirtschaftsförderung in der Vergangenheit nur in geringem Umfang in endgültig wirkenden Maßnahmen wie Investitionszulagen

---

[1]) Z. B. Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1705. SCHNEIDER nennt hier noch zusätzlich den sofortigen Verlustausgleich statt der Möglichkeit der Teilwertabschreibung. Dieser Vorschlag ist an anderer Stelle präzisiert: ders., Sofortiger Verlustausgleich (1970), S. 68 ff. Die Vorziehenswürdigkeit der Investitionszulagen vor den Steuerkrediten, und diese vor den steuerfreien Rücklagen und Sonderabschreibungen werden von SCHNEIDER an Beispielen nachgewiesen. Vgl. ders., Investition (1974), S. 323 ff.. Demgegenüber bestreitet Zacharias, O. H., Sonderabschreibungen (1970/71), S. 398, daß Investitionsprämien eine stärkere Anreizwirkung aufweisen als Sonderabschreibungen, die zum eisernen Inventar der Investitionsentscheidungen zählen. Ein abschließendes Urteil über den Vorzug von steuerlichen Vergünstigungsvorschriften ist nicht zuletzt empirisch danach zu überprüfen, inwieweit diese Vergünstigungen als Anreizwirkung von den Entscheidungsträgern in den Unternehmen erkannt und berücksichtigt werden. Zu empirischen Ergebnissen vgl. z. B. Biergans, E., Investitionsrechnung (1973), S. 281.

oder Steuerkrediten kodifiziert worden sind.

Nach dem Beispiel der "Investment Tax Credits" in den USA wurde von KARSTEN die Einräumung eines zinslosen Steuerkredits vorgeschlagen, der als steuerfreie Rücklage in der Steuerbilanz, verbunden mit passiver Abgrenzung des Steuerkredits in der Handelsbilanz ausgewiesen werden soll. [1]) Auch dieser handelsrechtlich neutralen Form steuerlicher Wirtschaftsförderung wurde bislang nicht gefolgt.

Schließlich haben die Kritiker an der Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips auch "radikale Konsequenzen" [2]) gefordert, also die weitgehende Trennung der steuerrechtlichen von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung. Im Gegensatz zu den oben kurz angesprochenen Vorschlägen sind diese Überlegungen im Rahmen der Steuerreform sehr ausführlich diskutiert worden. Sie waren für kurze Zeit sogar im Entwurf des neuen Einkommensteuergesetzes (Referentenentwurf) enthalten. Da die endgültige Fassung des EStG 1975 diesen Anregungen nicht gefolgt ist, wird die Forderung nach der Aufhebung der sachlich nicht mehr berechtigten Bindung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz weiter erhoben. [3])

---

1) Vgl. Karsten, J.-F., Deformierung (1967), S. 427 f. Dieser Vorschlag geht von der Behandlung des "Investment Tax Credits" in den USA aus, den steuerlichen Vorteil über die Gesamtnutzungsdauer zu vereinnahmen. Vgl. dazu ebd., S. 427; Schönfeld, H.-M./ Holzer, P., Bilanzen der amerikanischen Industrie (1965), S. 499. Die geltende Rechtslage ist dargestellt bei Wermut, H.-G., Steuern in den USA (1977), S. 140. Zur wirtschaftspolitischen Zielsetzung und Wirkungsweise in den USA vgl. Labisch, G., Steuer- und Ausgabenpolitik (1971), S. 166 - 172.

2) Vgl. Karsten, J.-F., Deformierung (1967), S. 425.

3) Z. B. Sielaff, M., Bilanzpolitik (1977), S. 250; sowie die bei der Diskussion der Steuerreformvorschläge angeführten Autoren (vgl. S.61 Fußnote 2).

4 Überlegungen zur Neuregelung des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz

4.1 Einschränkung der grundsätzlichen Möglichkeiten

Mit LION lassen sich drei Thesen über das grundsätzliche Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz aufstellen. [1]) Der Gesetzgeber hat einmal die Möglichkeit, die Handelsbilanz und die ihr zugrundeliegenden Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften für die Besteuerung allein für maßgeblich zu erklären. Diese Ausgestaltung ist als Prinzip der totalen handelsbilanzmäßigen Maßgeblichkeit bekannt. [2]) Zum anderen kann unabhängig von den handelsrechtlichen Regelungen die Bilanzierung und Bewertung des Betriebsvermögens und damit auch die Ermittlung des steuerlichen Einkommens sich allein nach besonderen steuergesetzlichen Vorschriften richten. Dieses Prinzip wird autonome steuerrechtliche Bilanzierung genannt. [3]) Und drittens können, ausgehend von der Handelsbilanz, durch absolute und diskretionäre Vorschriften Modifikationen der Handelsbilanz erzwungen werden. [4]) Hier ist die Handelsbilanz nur prinzipiell im Rahmen abweichender steuerlicher Sonderregelungen gültig, [5]) ein Prinzip, dem das geltende Recht ursprünglich folgen sollte.

---

[1]) Vgl. die Wiedergabe der Thesen Lions bei Aufermann, E., Steuerbilanz (1954), S. 395.

[2]) Vgl. Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 210.

[3]) Vgl. ebd., S. 210

[4]) Vgl. Aufermann, E., Steuerbilanz (1954), S. 395.

[5]) Vgl. Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 210.

Die zuletzt angesprochene Maßgeblichkeit unterlag im Verlauf ihrer Gültigkeit immer wieder der Kritik. Dennoch hat, wie die historische Obersicht zeigt, der Gesetzgeber an diesem Prinzip festgehalten. [1]) Erstmals im Rahmen der Großen Steuerreform war auch vom Gesetzgeber die Aufgabe gestellt, das Steuersystem und die grundsätzliche Ausgestaltung der einzelnen Steuergesetze zu überprüfen. [2]) Für das Verhältnis der steuerlichen und handelsrechtlichen Gewinnermittlung bedeutete diese Aufgabe, Oberlegungen über das zukünftige Verhältnis beider Rechnungen anzustellen. Deshalb sind in der Diskussion der Neuregelung die während der Steuerreformdebatte gemachten Vorschläge zu überprüfen. In diesen Oberlegungen zum zweckmäßigsten Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz sind die Vorschläge für eine Steuerreform von den Mängeln der bestehenden Maßgeblichkeit in der Form der Kombination beider Rechnungen ausgegangen, und haben die Obernahme der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften als die eine und eine selbständige Steuerbilanz als die andere Möglichkeit erwogen.

Die erste Möglichkeit, die formale Obernahme der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in die Steuerbilanz [3]) besteht in der Erhebung einzelner handelsrechtlicher Aktivierungs- und Passivierungsvorschriften zur Rechtsgrundlage für die Aktivierung und Passivierung in der Steuerbilanz. Das Steuergesetz bestimmt dann die

---

1) Vgl. die Darstellung der historischen Entwicklung z. B. bei Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 283 - 288 und Alsheimer, H., Einhundert Jahre Maßgeblichkeit (1974), S. 841 ff.

2) Zum Aufgabenbereich und Untersuchungsgegenstand des Gutachtens der Steuerreformkommission: Steuerreformkommission, Gutachten (1971), insbesondere S. 27 - 43.

3) Vgl. dazu ebd., S. 430 ff. (Tz. 10 - 16).

Bilanzierung der steuerlichen Wirtschaftsgüter unter ausdrücklichem Hinweis auf die entsprechenden handelsrechtlichen Bestimmungen und Bilanzierungsgrundsätze. Diese Ausgestaltung ist somit gleichbedeutend mit der Durchführung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, wie er in der ersten Phase seiner Entwicklung konzipiert war. Der Vorzug dieser Änderung wäre zunächst in der Beseitigung der Rechtsunsicherheit über die Ausübung von Aktivierungs- und Passivierungswahlrechten zu sehen. Sie könnten nur einmal ausgeübt werden, dann jedoch würde der Ansatz für die Steuerbilanz durch die Handelsbilanz vorbestimmt sein. Zum anderen müßte, der geübten Praxis folgend, wieder nur eine Bilanz aufgestellt werden. [1]) Bedenken hat die Steuerreformkommission einmal dahingehend geäußert, daß im geltenden Recht nur für Aktiengesellschaften eindeutige und ausführliche Bilanzierungsvorschriften festgestellt werden können. Über deren Gültigkeit als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die übrigen Unternehmungen mit anderen Rechtsformen hat sich bislang noch keine eindeutige Auffassung durchgesetzt. Die Übernahme der aktienrechtlichen Vorschriften in Ermangelung entsprechender handelsgesetzlicher Vorschriften würde eine dem Handelsgesetzbuch wesensfremde Zielsetzung des Aktienrechts und seiner Vorschriften, den Aktionärsschutz, auch den übrigen Rechtsformen aufzwingen. [2]) Zum anderen würde die Steuerrechtsprechung z. B. über das Wirtschaftsgut oder den Teilwert, wenn nicht eine Neuorientierung erfolgt, entweder als verbindlich für die in der Handelsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände erklärt werden müssen, oder ein Grund für neue Zweifelsfragen bleibt von vornherein bestehen. Deshalb und wegen

---

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 431. (Tz. 11).

[2]) Vgl. ebd., S. 431 f. (Tz. 12).

der zu erwartenden detaillierten Bilanzierungsvorschriften des Steuerrechts unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung von Unterbewertungen, würde nach Ansicht der Kommission die Steuerrechtsprechung und die Finanzverwaltung wieder eine dem Sinn der Obernahme der handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zuwiderlaufende Bedeutung gewinnen. [1]) Weitere Bedenken werden bei den im Rahmen besonderer steuerrechtlicher Zurechnungsvorschriften bisher in der Steuerbilanz anzusetzenden Wirtschaftsgütern, wie z. B. die dem Betrieb dienenden, zivilrechtlich aber nicht im Eigentum des Unternehmers stehenden Wirtschaftsgüter angeführt. In diesen Fällen sieht die Steuerreformkommission weiterhin Anzeichen einer besonderen steuerlichen Bilanzierung in der Zukunft gegeben. [2]) Die genannten Bedenken übersteigen nach Ansicht der Steuerreformkommission die damit verbundenen Vorzüge. Deshalb wurde diese Möglichkeit abgelehnt und stattdessen, wie auch in der Steuerreformgruppe des Wirtschafts- und Finanzministeriums, die Möglichkeit einer Trennung beider Rechnungslegungen weiter verfolgt.

4.2 Eigenständige bzw. selbständige Steuerbilanz in den Vorschlägen zur "Großen Steuerreform"

4.2.1 Vorschlag zur eigenständigen Steuerbilanz durch die Steuerreformkommission [3])

Aus der Erkenntnis der Mängel des derzeitigen Rechts-

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 431 f. (Tz. 15).

[2]) Vgl. ebd., S. 432 (Tz. 15).

[3]) Die Vorschläge der Steuerreformkommission über die Gewinnermittlung sind dargestellt bei: ebd., Abschnitt V Gewinnermittlung, S. 419 ff., sowie bei o. V., Kurzfassung Gutachten (1971), S. 7 - 9; Speich, G., Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (1971), S. 679 ff.; Wöhe, G., Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (1971), S. 391 ff.; in zusammengefaßter Form u. a. bei Kuhn, K., Steuerreform (1971), S. 110 ff.

zustands und aus den Bedenken gegen eine vollständige Übernahme der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften hat die Steuerreformkommission den Schluß gezogen, in ihren grundsätzlichen Überlegungen zum zukünftigen Verhältnis beider Bilanzen eine formale Trennung beider Rechnungsinstrumente vorzuschlagen, also der Alternative einer eigenständigen steuerrechtlichen Bilanz den Vorzug zu geben. Der dabei von der Kommission unterbreitete Änderungsvorschlag läßt sich in seinen Kernpunkten wie folgt charakterisieren:

Für die steuerliche Gewinnermittlung soll erstmals der Begriff der eigenständigen Steuerbilanz in das Einkommensteuergesetz eingeführt werden. Das hätte den rechtssystematischen Vorteil, daß auch Minderkaufleute unmittelbar nach diesen Vorschriften eine Steuerbilanz aufstellen können, ohne sie begrifflich aus einer Handelsbilanz ableiten zu müssen. [1]) Nach den steuerrechtlichen Vorschriften gezwungen, eine Steuerbilanz zu erstellen, [2]) können sie diese dann ausnahmslos nach den im Einkommensteuergesetz konzipierten Vorschriften ableiten. Den Begriff der Steuerbilanz (im Gegensatz zu der Bezeichnung Vermögensübersicht) hat die Kommission befürwortet, um den Unterschied zur Handelsbilanz besonders herauszustellen. [3])
Die einkommensteuerliche Vorschrift führt alle in der Steuerbilanz auf der Aktiv- und Passivseite anzusetzenden Posten einzeln auf. Die entscheidenden Fragen der Bilanzierung, die Probleme der Bilanzierungsfähigkeit und der Bilanzierungspflicht leiten sich allein aus

---

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 432 (Tz. 17).

[2]) Über §§ 140 f. AO wird aber die Handelsbilanz verbindlich. Vgl. dazu S. 77.

[3]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 432 f. (Tz. 18).

den einkommensteuerlichen Regelungen ab. Die so aufgestellte Steuerbilanz enthält alle im Gesetz vorgeschriebenen Vermögens- und Schuldposten, auch wenn ein entsprechender Ansatz in der nach handelsrechtlichen Bestimmungen aufzustellenden oder freiwillig aufgestellten Handelsbilanz nicht erfolgt. Das gilt selbst dann, wenn die Handelsbilanz unvollständig ist. Das Betriebsvermögen in dieser eigenständigen Steuerbilanz wird nach der geltenden Rechtslage angesetzt, nur daß diese in Einzelvorschriften zum Ausdruck kommt. Der geltende Maßgeblichkeitsgrundsatz wird somit formal in weitem Umfang aufgegeben. Die Gültigkeit der Handelsbilanz wird nicht mehr vorausgesetzt und die Bilanzansätze in der Handelsbilanz bleiben nur in den vom Gesetz angegebenen Fällen von Bedeutung. Für die steuerlichen Vergünstigungen gilt dann, daß ihr Ansatz, soweit nach steuerrechtlichen Vorschriften überhaupt noch zugelassen, unabhängig von ihrer Darstellung im handelsrechtlichen Rechnungswerk erfolgt. [1]) Die Zulässigkeit von steuerlichen Bewertungsvergünstigungen zur Förderung wirtschafts-, struktur- und konjunkturpolitischer Zielsetzungen hat die Kommission ausführlich behandelt und entsprechende Empfehlungen abgegeben, die einerseits auf die weitere Gültigkeit und den teilweisen Ausbau bisheriger Vergünstigungsformen hinauslaufen, andererseits aber auch den Ersatz bestehender Regelungen durch offene Formen der Subvention vorsehen. [2])

Der Bezug zu den handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen wird einmal dadurch aufrechterhalten, indem aktienrechtliche Aktivierungs- und Passivierungsvorschriften als steuerlich verbindlich übernommen werden, soweit sie nicht den Zielsetzungen der

---

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 433 (Tz. 19), Wöhe, G., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 313.

[2]) Vgl. ebd. S. 548 ff., (Tz. 426, 477), o. V., Kurzfassung (1971), S. 907.

neu gestalteten Steuerbilanz widersprechen. [1]) Somit können beide Bilanzen aus derselben Buchführung entwickelt werden; unter Umständen kann auch die ordnungsgemäß erstellte Handelsbilanz als Steuerbilanz wie bisher zugrundegelegt werden. [2])
Der Begriff des steuerlichen Wirtschaftsgutes und die darüber ergangene Rechtsprechung und Verwaltungspraxis werden nach diesen Vorschlägen beibehalten. Somit sind auch mit dieser Regelung steuerrechtliche Bilanzierungsbesonderheiten für die eigenständige Steuerbilanz bestimmt. Darüberhinaus werden keine weiteren selbständigen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in die Steuerbilanz eingeführt. Es gilt der gewählte Ansatz in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Daraus ergibt sich die erste Inkonsequenz dieses Vorschlags. In Abweichung zur grundsätzlichen Aussage, eigenständige steuerrechtliche Vorschriften für die Bilanzierung in der Steuerbilanz festlegen zu wollen, wird festgelegt, daß das in der Handelsbilanz ausgeübte Wahlrecht im Rahmen der genannten Einschränkungen die Steuerbilanz bindet und zum Ansatz der gewählten Posten in der Steuerbilanz führt. Das hat zur Folge, daß z. B. die handelsrechtliche Behandlung der geringwertigen Anlagegüter auch für den Ansatz als steuerliches Wirtschaftsgut entscheidend ist. Eine Teilwertabschreibung ist in

---

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 433, (Tz. 21). Wie sich die Steuerreformkommission die Übernahme der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen und die Beibehaltung der geltenden steuerlichen Bilanzierungs- und insbesondere der Bewertungsbestimmungen (Wirtschaftsgutbegriff und Teilwert) vorstellt, wird ausführlich in den Erläuterungen des Gutachtens in den Tz. 28 ff. dargestellt. Auf eine Wiedergabe der Vorschriften kann im Rahmen des hier anstehenden Untersuchungsgegenstandes verzichtet werden. Zu den Einzelvorschlägen der Steuerreformkommission vgl. auch Kuhn, K., Steuerreform (1971), insbesondere S. 112 - 118, und Wöhe, G., Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (1971), S. 394 - 402.

[2]) Vgl. ebd., S. 433 (Tz. 20); Vgl. auch Kuhn, K., Steuerreform (1971), S. 111.

der Steuerbilanz nur zugelassen, wenn handelsrechtlich die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung besteht und in der Handelsbilanz auch durchgeführt wurde. [1]) Auch hinsichtlich der Rückstellungen ist das Prinzip der eigenständigen steuerlichen Bilanzierungsvorschriften durchbrochen. Offensichtlich aus der Überlegung der getreuen Obernahme der aktienrechtlichen Passivierungsgrundsätze heraus wird der Ansatz einer Rückstellung in der Steuerbilanz nur zugelassen, wenn er auch in der Handelsbilanz vorgenommen wurde, also eine Passivierungspflicht besteht oder ein Wahlrecht ausgeübt wurde. Zudem bildet die in der Handelsbilanz angesetzte Höhe der Rückstellung auch die Obergrenze für den Teilwertansatz in der Steuerbilanz. [2])
Der zweite Bezug zur handelsrechtlichen Rechnungslegung folgt daraus, daß Zweifelsfragen der Aktivierung und Passivierung, die sich vor allem in der weiteren Entwicklung ergeben können, durch die Geltung der allgemein anerkannten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entschieden werden, sofern keine Einzelregelung in den einkommensteuerlichen Vorschriften vorliegt. Mit dieser Regelung soll erklärtermaßen einer Auseinanderentwicklung von handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in der Zukunft vorgebeugt werden. [3]) Auseinanderfallende Auslegungen der einzelnen Bilanzierungsvorschriften beider Bilanzen sollen nach dem Willen der Kommission nur dann möglich sein, wenn ihre

---

[1]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 434, (Tz. 23 - 25). Ausnahmen von dieser Regelung bestimmt die Kommission insbesondere für 6 b-Rücklagen und für die Hinzurechnung nicht abziehbarer Vorsteuerbeträge (§ 9 b EStG).

[2]) Vgl. ebd., S. 473 f. (Tz. 124). Zur neuen Maßgeblichkeit der Handelsbilanz bei den Rückstellungen vgl. auch Thiel, R., Reform der Gewinnermittlung (1971), S. 537.

[3]) Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 434 (Tz. 26).

unterschiedlichen Zielsetzungen sie bedingen. [1]) Auch hier wurde nicht konsequent eine eigenständige steuerliche Bilanzierung verfolgt.

4.2.2 Vorschlag zur selbständigen Steuerbilanz nach dem Referenten-Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1974 [2])

Noch bevor die Erörterungen des Vorschlags der Steuerreformkommission über die eigenständige Steuerbilanz richtig begonnen hatten, wurde der Entwurf einer selbständigen Steuerbilanz aus dem Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen der Öffentlichkeit vorgestellt. Ausgehend von den Eckwerten des Bundeskabinetts und den Überlegungen der Steuerreformkommission wurde der modifizierte Vorschlag einer selbständigen Steuerbilanz entwickelt. In Anlehnung an die Steuerreformkommission hatte die Bundesregierung bestimmt, in der Zukunft formalrechtlich klar zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz zu unterscheiden, im materiellen Inhalt der Vorschriften über die Steuerbilanz jedoch eine enge Bindung zwischen beiden Bilanzen herzustellen. [3]) Der Referentenentwurf unterstellt in seinen Bemühungen um die Ermittlung des richtigen Gewinns, daß im Zuge der Vereinfachung des Steuerrechts die Notwendigkeit besteht, "die Grundpfeiler - die Steuerbilanz, was in ihr als Betriebsvermögen auszuweisen ist und wie es zu bewerten ist - soweit wie möglich im Gesetz festzulegen, bestehende Streitfragen gesetzlich zu entscheiden und damit den Streitstoff zu verringern.". [4])

---

1) Vgl. Wöhe, G., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 313 f.

2) Zur Darstellung der einzelnen Vorschläge über die Gewinnermittlung vgl. o. V., Referenten-Entwurf (1971), §§ 10 ff.; sowie die Kurzfassungen bei Klotz, W., Referentenentwurf (1972), S. 34 ff. und Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 156 ff.

3) Vgl. v. Borcke, M. Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 649.

4) Vgl. Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 158.

Dazu wird vorgeschlagen, das Maßgeblichkeitsprinzip in der geltenden Form aufzuheben und statt dessen für alle nach steuerlichen Vorschriften Buchführungspflichtigen die Aufstellung einer selbständigen Steuerbilanz zu verlangen. [1])

Die Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in der selbständigen Steuerbilanz richtet sich ebenfalls nach dem bisherigen Rechtszustand. Während das sogenannte notwendige Betriebsvermögen unverändert bleibt, wird der Umfang des Begriffs des sogenannten gewillkürten Betriebsvermögens erweitert, damit er alle Wirtschaftsgüter umfassen kann, die nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören. Die von der Rechtsprechung entwickelte Bilanzbündeltheorie wird im Einkommensteuergesetz kodifiziert. [2]) Der Referentenentwurf enthält somit eine lückenlose Aufzählung der in der Steuerbilanz anzusetzenden und ansetzbaren Wirtschaftsgüter, deren Zusammenstellung in enger Anlehnung an die aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften erfolgt ist. [3]) Diese Regelung soll der Rechtssicherheit dienen und der in anderen Staaten geübten Praxis entsprechen, in denen ebenfalls selbständige Steuerbilanzen aufgestellt werden. [4]) Steuerliche Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sollen nach diesem Entwurf ausschließlich in der Steuerbilanz ausgeübt werden. Die erzwungene Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz bei nachträglicher Änderung der Steuerbilanz und die verlangte Ausrichtung der Handelsbilanz an die steuerlich für wünschenswert

---

1) Vgl. Wöhe, G., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 312.

2) Vgl. Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 158 und Maassen, K., Trennung (1972), S. 148.

3) Vgl. Maassen, K., Trennung (1972), S. 148.

4) Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I(1978), S. 356.

erachteten Bilanzansätze bei steuergesetzlichen Vergünstigungsvorschriften würden danach in der Zukunft entfallen. [1]) Dieser Vorschlag verfolgt also in konsequenter Weise das Ziel der eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung.
Wie die Steuerreformkommission hat auch der Referentenentwurf versucht, die Auseinanderentwicklung von Handels- und Steuerbilanz zu verhindern. Die Übernahme der aktienrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften und der Verzicht auf eigenständige Weiterentwicklung der steuerlichen Regelungen durch den Hinweis auf die prinzipielle Geltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit aus den Einzelvorschriften des Einkommensteuergesetzes sich nichts anderes ergibt, werden als Bemühungen in dieser Richtung gewertet. [2]) Darüberhinaus bestimmt der Referentenentwurf, daß in der Steuerbilanz nichts aktiviert werden darf, was handelsrechtlich nicht aktivierungsfähig ist; eine Regelung, die auch der Rechtsprechung Grenzen setzen soll, um die Abweichungen zwischen beiden Bilanzen nicht im Verlauf der weiteren Entwicklung noch mehr zu vergrößern. [3])

4.3 Diskussion der Vorschläge einer eigenständigen Steuerbilanz

Beide Vorschläge einer Neuregelung des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz sind nach ihrer Veröffentlichung von Vertretern der steuerberatenden Berufe, [4])

---

1) Vgl. Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 158; Wöhe, G., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 313.

2) Vgl. ebd., sowie Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 329.

3) Vgl. Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 158.

4) Vgl. z. B. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 320 ff., ders., Zur Diskussion (1972), S. 493 ff., v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 648 ff.

der Wissenschaft, [1]) der Finanzverwaltung [2]) und der Rechtsprechung [3]) kritisch durchleuchtet worden. Daß die Auseinandersetzungen über Für und Wider der Vorschläge nur relativ kurze Zeit andauerten, liegt in der alsbaldigen Zurückziehung des Vorschlags der selbständigen Steuerreform durch die Bundesregierung begründet. [4]) Die Neufassung des Referentenentwurfs eines Einkommensteuergesetzes 1974 enthielt dementsprechend wieder weitgehend die bisherige gesetzliche Regelung. [5]) Gleichwohl soll im folgenden eine Zusammenfassung der Argumente versucht werden, die gegen die gemachten Vorschläge angeführt worden sind und auch der Hinweis auf zustimmende Veröffentlichungen nicht unterbleiben.

---

1) Vgl. z. B. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 498 ff.; Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 342 ff.; Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 326 ff.

2) Vgl. z. B. Thiel, R., Reform der Gewinnermittlung (1971), S. 534 ff.

3) Vgl. z. B. Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1333 ff.; Maassen, K., Trennung (1971), S. 145 ff.

4) Nur drei Monate nach Veröffentlichung des Referentenentwurfs (10.12.1971) wurde in einem Vortrag von Uelner (Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen) am 9.3.1972 die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes angekündigt. Vgl. Maassen, K,, Trennung (1972), S. 150, Fußnote 30.

5) Vgl. o. V., Neufassung Referentenentwurf (1973), S. 691.

4.3.1 Unterschiede in den Vorschlägen

In der Mehrzahl befaßten sich die kritischen Besprechungen in der Literatur aufgrund seines früheren Erscheinens mit dem Vorschlag der Steuerreformkommission. Soweit auch der Referentenentwurf mit einbezogen wurde, hatte man infolge der weitgehenden Ähnlichkeit der Bestimmungen - was die Geltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes und eine Vielzahl von Einzelvorschriften betrifft - die möglichen Auswirkungen gemeinsam besprochen. [1] Dies wird dem Charakter der Vorschläge nicht ganz gerecht. Denn als wesentlicher Unterschied beider Entwürfe muß dem Vorschlag im Referentenentwurf die konsequente Verfolgung des Grundprinzips der eigenständigen steuerlichen Bilanzierung bescheinigt werden. So läßt sich bei der Durchsicht der vorgelegten Entwürfe im Vorschlag der Steuerreformkommission trotz Verankerung eigener steuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften eine Verklammerung mit der Handelsbilanz in mehrfacher Hinsicht feststellen. [2] Dagegen wird, so MAASSEN, im Referentenentwurf "die Handelsbilanz mit keinem Wort mehr erwähnt". [3] Tatsächlich greift der Referentenentwurf nur in einem Fall auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurück, dann, wenn keine besondere steuergesetzliche Regelung des Einzelfalls in Betracht kommt. Danach ist der erklärte Ausgangspunkt der Vorschläge, Steuerbilanz und Handelsbilanz voneinander unbeeinflußt zu lassen, vom Referentenentwurf in größerem Umfang erreicht worden. In die Handelsbilanz werden dadurch keine steuerlichen Probleme mehr hineingetragen. Der Vor-

---

[1] Z. B. Gail, W., Zur Diskussion (1972), S. 493 ff.; Maassen, K., Trennung (1972), vor allem S. 148 ff.

[2] Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 433.

[3] Vgl. Maassen, K., Trennung, S. 148.

schlag der Steuerreformkommission kommt dagegen nicht ohne den Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus. [1]) Die selbständige Steuerbilanz hat jedoch zur Folge, daß sich beide Bilanzen voneinander entfernen können, wogegen Einwendungen erhoben wurden. [2]) Andererseits ist diese Trennung, wie SCHNEIDER feststellt, nicht Gewähr für eine den Steuerreformzielen zugrundeliegende Verbesserung der steuerlichen Gewinnermittlung.

4.3.2 Verwirklichung der Steuerreformziele in der Kritik

SCHNEIDER hat bei der Untersuchung des Aufgabenkatalogs der Steuerreformkommission einmal die unklare Formulierung der gestellten Aufgaben und deren teilweise Widersprüchlichkeit nachzuweisen versucht. [3]) Dennoch können auch bei der eindeutigen Zielsetzung, die auf einen Beitrag zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerichtet ist, die Ergebnisse der Steuerreformkommission im Bereich der Gewinnermittlung nicht positiv beurteilt werden. Hierzu fehlt eine Auseinandersetzung mit dem Grundproblem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der Vergleichbarkeit der Bemessungsgrundlagen der Einkunftsarten. [4]) Anknüpfungspunkt für dieses Reformziel ist aber nicht das Problem der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. [5]) Allenfalls kann die Beurteilung der Zulässigkeit von Bilanzierungs- und Be-

---

1) Vgl. Maassen, K., Trennung (1972), S. 148 f. Auch SCHNEIDER kritisiert diese Wiedereinführung des bisherigen Rechtszustandes mit dem Hinweis, daß hier wieder das Steuerrecht die Handelsbilanz durch Bestimmung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beeinflußt. Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 333.

2) Vgl. dazu Punkt 4.3.3 (S. 55 f.).

3) Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 326 ff.. Zu den Zielen der Steuerreform vgl. z. B. Thiel, R./Haarmann, H., Grundtendenzen (1971), S. 210 ff.

4) Vgl. Schneider , D., Gutachtenkritik (1971), S. 341.

5) Vgl. Bareis, H.-P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 502.

wertungswahlrechten unter diesem Gesichtspunkt betrachtet werden. Der Steuerreformkommission unterläuft nach SCHNEIDERs Ansicht demnach in diesem Punkt ein Fehlschluß. [1]) Trotz Übereinstimmung mit der grundsätzlichen Kritik der Steuerreformkommission an der gegenwärtigen Situation des Maßgeblichkeitsgrundsatzes wird von SCHNEIDER der hier eingeschlagene Weg der eigenständigen Steuerbilanz abgelehnt. Er wendet sich vor allem gegen den Vorschlag, trotz Übernahme aktienrechtlicher Bestimmungen in die Steuerbilanz bei der Ausnutzung von Wahlrechten die Rückkoppelung auf die Handelsbilanz wieder einzuführen, indem man schließlich doch wieder auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweisen zu müssen glaubt. Gerade letzteres führt zur Wiedereinführung des gegenwärtigen Rechtszustandes, denn über den Inhalt dieser Grundsätze entscheide doch letztlich wieder der BFH und somit das Steuerrecht. [2]) Auch dem Referentenentwurf fehlt die grundsätzliche Auseinandersetzung mit dem Postulat der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Erreichung dieses Ziels ist von einer Reihe von Problemen begleitet. [3]) In der selbständigen Steuerbilanz liegt nur ein streng auf fiskalische Ziele ausgerichtetes Berechnungsschema für steuerliche Gewinneinkünfte vor. Damit wird nicht unmittelbar eine gleichmäßige Besteuerung im Vergleich zu den übrigen Einkunftsarten erreicht. Der Weg dazu würde aber von einem, bislang in der Auswirkung auf die Handelsbilanz bestehenden, Hindernis befreit. [4])

---

[1]) Vgl. Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 333.

[2]) Damit sei die im Aufgabenkatalog angestrebte Zielsetzung der Vereinfachung des Bilanzsteuerrechts sicher nicht zu erreichen. Vgl. ebd., S. 333.

[3]) Vgl. dazu z. B. die Erörterung von Schneider, D., Gewinnermittlung (1971), S. 352 ff.

[4]) Auch Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 211, billigt nur der von der Handelsbilanz losgelösten Gewinnermittlung eine am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte gleichmäßige Besteuerung zu.

4.3.3 Konsequenzen der Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips in der Kritik

Die zu erwartenden Konsequenzen der Aufgabe des Maßgeblichkeitsgrundsatzes werden als weitere Einwendungen angeführt. Der Bogen der kritischen Anmerkungen ist sehr weit gespannt. Er beginnt mit der Beschwörung der historischen Begründung und der ganzen Entwicklungsgeschichte des Grundsatzes; das nach langem Ringen jetzt Erreichte sollte nicht aufs Spiel gesetzt werden. [1] Die Einwendungen richten sich weiter gegen die zusätzlichen Anforderungen an das Rechnungswesen der Unternehmungen und den Verlust des Schutzes vor einseitiger Auslegung der Bilanzierungsgrundsätze. Zudem werden noch die Beeinträchtigung der Einheit der Rechtsordnung sowie die Gefahr der materiellen Lösung der Steuerbilanz vom Handelsrecht als mögliche Folgewirkungen erkannt.

Die geschichtliche Begründung und Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes können jedoch nicht als ernsthafte Argumente für eine Beibehaltung der derzeitigen Regelung anerkannt werden. Auch seiner Befürwortung mit dem Hinweis, er habe fünfzig Jahre gute Dienste geleistet und erreicht, daß Handels- und Steuerbilanz sich nicht zu weit oder gar vollständig voneinander entfernt hätten, [2] kann nach dem Ergebnis der Untersuchungen über die Vielzahl der Durchbrechungen des Grundsatzes nicht gefolgt werden. Die derzeitige Situation der Gültigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist dadurch gekennzeichnet, daß die Finanzverwaltung ihre Einhaltung überwacht [3] und die Steuerrechtsprechung sie auslegt. Eine weitgehende Auseinanderentwicklung wurde durch die freiwillige oder er-

---

[1] Vgl. Döllerer, Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1325.

[2] Vgl. ebd., S. 1335.

[3] Vgl. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 502.

zwungene Obernahme der steuerlichen Ansätze in die Handelsbilanz vermieden. Die Entwicklung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes kann nicht zur Rechtfertigung seiner Beibehaltung herangezogen werden. Die Kritik an der gegenwärtigen Situation beweist das Gegenteil. Sie ist gerade als Argument für die Notwendigkeit einer Oberprüfung heranzuziehen.

Ein weiterer Einwand betrifft die erwartete Loslösung beider Rechnungen in der Zukunft. Eine Auseinanderentwicklung der Steuerbilanz - nach diesen Vorschriften - und der Handelsbilanz - nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung - ist zwar zunächst sachlich nicht notwendig, sie würde jedoch zwangsläufig erfolgen, wenn den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften eine statische Tendenz zugesprochen wird, während die handelsrechtlichen Grundsätze einem steten Wandel in der Anpassung an veränderte Verhältnisse unterliegen. [1]) In den Bilanzen der Unternehmen schlagen sich außerdem eine Vielzahl von unterschiedlich einzustufenden Geschäftsvorfällen nieder, deren exakte Vorbestimmung in gesetzlichen Vorschriften unmöglich ist. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind in ihrer weniger bestimmten Form zur Auslegung verschiedenster Vorfälle geeignet. Wenn die Steuerbilanz nur noch den kodifizierten Regelungen folgt, könnte die Finanzverwaltung durch zusätzliche Anweisungen - wie jetzt schon in der Frage des Wirtschaftsgutsbegriffs - eine weitere Isolierung des Steuerrechts erreichen. [2]) Der behauptete Schutz der Steuerpflichtigen vor allzu einseitiger fiskalischer Auslegung der Bilanzierungsgrundsätze durch die Verwei-

---

[1]) So z. B. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 325.

[2]) Vgl. ebd., S. 325; Maassen, K., Trennung (1972), S. 145; auch DÖLLERER warnt davor, die Steuerbilanz zu einem Spielball von Kräften werden zu lassen, die auch die materielle Trennung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz anstreben. Vgl. Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1335.

sung auf die handelsrechtlichen Grundsätze wäre bei der eigenständigen Steuerbilanz nicht mehr gegeben. [1] Dies könnte in letzter Konsequenz dazu führen, von den Kaufleuten sowohl für die steuerliche als auch für die handelsrechtliche Bilanzierung unterschiedliche Buchführungswerke zu verlangen. [2] Dagegen ist zunächst einzuwenden, daß im gegenwärtigen Rechtszustand der Schutz vor fiskalischer Auslegung der Grundsätze gleichfalls nicht besteht, wenn letztlich die Steuergerichte darüber entscheiden. Außerdem bleibt bei Beibehaltung der Maßgeblichkeit die Chance außer Betracht, die steuerliche Gewinnermittlung in einer den Besteuerungspostulaten Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit entsprechenden Weise weiterzuentwickeln, wenn sie an eine Rechnungslegung gebunden ist, die diese Zielsetzungen nicht verfolgt. [3]

Als zusätzlicher Einwand wird das Verhalten der Steuerpflichtigen angeführt und ihr Bestreben, auch in Zukunft nur mit einer Bilanz auszukommen. Diese Bilanz kann aber nur die von der Finanzverwaltung kontrollierte Steuerbilanz sein. Für die Handelsbilanz gibt es mit Ausnahme der Aktiengesellschaft und der publizitätspflichtigen Unternehmen derzeit keine ähnliche Kontrolle von dritter Seite, was zu einer weitgehenden Verdrängung der Handelsbilanz führen könnte. [4] Auch dieser Einwand entkräftet sich vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage von selbst. Die faktische Einheitsbilanz durch Übernahme der steuerlichen Ansätze in die Handelsbilanz hat diese weitgehend schon zurückgedrängt. Die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips wird gerade mit der

---

1) Vgl. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 326.

2) Vgl. ebd., S. 325; Maassen, K., Trennung (1972), S. 150.

3) Vgl. die Ausführungen zur Zweckvielfalt der Handelsbilanz im zweiten Kapitel.

4) Vgl. Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1335.

Verbesserung des Aussagewerts, veröffentlichter Jahresabschlüsse begründet. [1]) Die von steuerlichen Überlegungen unbeeinflußte Handelsbilanz bietet dann die Möglichkeit für eine zweckgerechte Weiterentwicklung. [2]) Die Einheit der Rechtsordnung sehen GAIL und DÖLLERER in Gefahr, wenn sich in der weiteren Entwicklung der Steuerbilanz die Begriffsinhalte Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand noch weiter entfernen. [3]) Diese Konsequenz folgt, wenn diese Inhalte nicht aus dem Gesetz bestimmbar sind. Eine eigenständige Steuerbilanz mit ihren kodifizierten Bilanzierungsgrundsätzen könnte demgegenüber durch eindeutige Regelungen zur Rechtssicherheit beitragen. Die zusätzliche Kritik, daß die steuerliche Gewinnermittlung zu Ansätzen führen könnte, die handelsrechtlich eine Bestrafung wegen Bankrotts nach sich ziehen würde, wird mit BAREIS zurückgewiesen. [4])

Die weitere Kritik an Einzelvorschriften soll hier nicht wiederholt werden. In der Zusammenfassung läßt sich feststellen, daß das schnelle Zurückziehen des Vorschlags durch die Bundesregierung die Kontroverse

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Ertragssteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

[2]) So z. B. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 502 f., Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 348.

[3]) Vgl. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 325; Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1335.

[4]) Vgl. ebd., S. 325 bzw. S. 1335. Der Einwand wird jedoch von BAREIS als unverständlich abgewiesen. Es gibt keinen Anlaß, warum das Steuerrecht eine Bilanzierung verlangen könnte, die diese angezeigten Folgewirkungen hätte. Vgl. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 502.

in ihren Anfängen abgebrochen hat und eine eindeutige Aussage über eine überwiegende Ansicht in der Literatur deshalb nicht gemacht werden kann. Der Tenor der kritischen Äußerungen ist vor allem auf die zu erwartende Mehrarbeit durch die zweifache Bilanzierung und auf die fehlende handelsbilanzielle Beeinflußbarkeit der steuerlichen Gewinnermittlung in der Zukunft gerichtet. Dies kommt auch dadurch zum Ausdruck, daß als Alternative die Beibehaltung der geltenden Rechtslage in modifizierter Form durch Schaffung einer Generalklausel vorgeschlagen wird. [1]) Damit sollten die negativen Konsequenzen für die Handelsbilanz ausgeschaltet werden. [2]) Dabei wird die Begründung vor allem in der fehlenden Möglichkeit der exakten normativen Regelung unterschiedlicher wirtschaftlicher Sachverhalte gesehen. Nur eine Generalklausel biete Gewähr für praktische und sichere Arbeit sowohl in Wirtschaft als auch in der Finanzverwaltung. [3])
Zustimmung finden die Vorschläge bei jenen, die eine Chance zur zweckgerichteten Weiterentwicklung beider Rechnungslegungsvorschriften sehen, [4]) denn bisher - so SCHNEIDER - "hat vor allem die Rücksicht auf steuerliche Folgen jeden Neuansatz zu einer aussagefähigen Handelsbilanz ruiniert." [5])

---

[1]) Vgl. Maassen, K., Trennung (1972), S. 150

[2]) Beispielsweise sieht STEINBERG die Notwendigkeit einer Generalklausel in der Weise, daß die Handelsbilanz maßgeblich für die Bilanzierung, d. h. die Frage, welche Bilanzpositionen angesetzt werden, und für die Bewertung - nach den aktienrechtlichen Bestimmungen - sein soll, gegebenenfalls unter dem Bewertungsvorbehalt des § 6 EStG. Vgl. Steinberg, W., Gewinnermittlung (1971/72), S. 286, 292 - 295.

[3]) Vgl. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 326.

[4]) Beispielsweise Bareis, H. G., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 498 ff., Insbesondere S. 502 f.; Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 342 ff. Insbesondere S. 348; v. Borke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 650.

[5]) Vgl. Schneider, D., Teilwertlehren (1969), S. 312.

5 Bedeutung der Bilanzzwecke in der Diskussion um das Verhältnis von Handels- zu Steuerbilanz

In der Auseinandersetzung um die sachliche Berechtigung des Maßgeblichkeitsprinzips steht die Frage der Vereinbarkeit der Zwecksetzungen beider Bilanzen im Vordergrund. Sind die Bilanzzwecke von Handels- und Steuerbilanz nicht kompatibel, muß eine Reform der Gewinnermittlung diese Aneinanderbindung zweckfremder Rechnungslegungen verhindern.
Die Neugestaltungsversuche während der Steuerreform sind von der Zweckverschiedenheit beider Bilanzen ausgegangen. So hatte die Steuerreformkommission gerade wegen der ihrer Meinung nach teilweisen Unvereinbarkeit der Ziele beider Bilanzen den Weg in Richtung einer Lösung der strengen Bindung von Steuerbilanz an die Handelsbilanz durch das Maßgeblichkeitsprinzip beschritten. [1]) Auch der Referentenentwurf zeigt in der Regelung, die steuerlichen Wahlrechte künftig nur mehr in der Steuerbilanz auszuüben, die Reaktion auf die Kritik an der Verfälschung der handelsgesetzlichen Rechnungslegung durch steuerliche Sondervorschriften. [2])
In der Diskussion der Vorschläge wurde dieser Ausgangspunkt bestritten. Unter Anlehnung an die von SCHNEIDER [3])

---

1) "Angesichts der unterschiedlichen Aufgaben der Handels- und Steuerbilanz ...". Vgl. Steuerreformkommission, Gutachten (1971), S. 434 (Tz. 24).

2) Vgl. Rau, H.-G., Referentenentwurf (1972), S. 158.

3) Vgl. Schneider, D., Sieben Thesen (1970), S. 1704. SCHNEIDER fordert jedoch dabei von der Handelsbilanz den Ersatz des Niederstwertprinzips durch ermessensfreie Rechnungslegung - eine These, die seiner Ansicht nach erst geprüft werden muß - und die Neuformulierung des Realisationsprinzips; von der Steuerbilanz die Aufgabe des Teilwertbegriffs und der Lehre vom Wirtschaftsgut. Die Annahme SCHNEIDERs ist umstritten. Vgl. Bareis, H.-P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 500. Festzuhalten bleibt, daß die geltende Rechtslage diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

vertretene Annahme, die bilanzielle Gewinnermittlung habe die Feststellung eines nachprüfbaren Gewinns zum Inhalt, der dem maximal entziehbaren Betrag entsprechen soll, wird beiden Bilanzen Obereinstimmung bescheinigt. Sowohl in der Handelsbilanz als auch in der Steuerbilanz sei die Aufgabe, Grundlage der Gewinnermittlung zu sein, vorherrschend. Handels- und steuerrechtlicher Gewinnbegriff stimmten soweit überein, denn weder den Gesellschaftern des Unternehmens noch dem Fiskus stünden das Recht zu, mehr zu fordern als den realisierten, d. h. maximal entziehbaren Gewinn. [1]) Mit dieser Feststellung der Entsprechung in der grundsätzlichen Zielsetzung beider Bilanzen ist nach Meinung der Kritiker der Hauptgrund für eine Loslösung der steuerlichen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz entfallen. Demgegenüber sind nach Ansicht der Befürworter der Aufhebung des Maßgeblichkeitsprinzips die aufgestellten Kritikpunkte nicht abgeschwächt; der Sache nach ist das Maßgeblichkeitsprinzip nicht begründet. [2]) Da das EStG 1975 die bisherige Rechtslage, abgesehen von

---

[1]) Vgl. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 323. Vgl. auch ders., Zur Diskussion (1972), S. 494. Gail gibt jedoch dabei zu, daß diese Obereinstimmung nicht für die außerfiskalischen Zielsetzungen der Steuerbilanz gilt. Auch MAASSEN sieht beide Bilanzen in Ursprung und Zielsetzung deckungsgleich. Vgl. Maassen, K., Trennung (1972), S. 149. DÖLLERER sieht "allenfalls eine partielle Verschiedenheit des Zwecks neben einer viel stärkeren partiellen Gemeinsamkeit des Zwecks." Döllerer, G., Maßgeblichkeit in Gefahr (1971), S. 1334 (Hervorhebung im Original).

[2]) Schneider, D., Gutachtenkritik (1971), S. 332. V. BORKE vertritt hierzu die Ansicht, nur die Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips, d. h. eine eigenständige Steuerbilanz gewährleiste die Eigenständigkeit der Handelsbilanz. Vgl. v. Borke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 648 und S. 653. Nachteilige Folgen für die Aussagefähigkeit und Zielerfüllung sowie die Beeinträchtigung der zielentsprechenden Weiterentwicklung beider Bilanzen bei Aufrechterhaltung des Maßgeblichkeitsprinzips sehen Bareis, H.-P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 503; Coenenberg, A. G., Ertragsteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

Einzelregelungen wie z. B. den Wegfall der Voraussetzung der ordnungsmäßigen Buchführung für die Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen [1]) unverändert übernommen hat, geht die Diskussion weiter. [2])

Der Ausgangspunkt bei der Kritik der gegenwärtigen Praktizierung des Maßgeblichkeitsprinzips war der zugrundeliegende Sinn, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die Steuerbilanz verbindlich zu machen, um die Lücke in den Einzelvorschriften zu schließen. Für die Steuerbilanz ist diese Vorschrift nur dann geeignet, wenn die den Grundsätzen, und damit der nach ihnen aufzustellenden Handelsbilanz zugrundeliegende Zwecksetzung mit den speziellen steuerlichen Zwecksetzungen vereinbar ist. Anderenfalls wird durch § 5 Abs. 1 EStG eine der Steuerbilanz fremde Zwecksetzung zur Auslegung nicht geregelter steuerlicher Sachverhalte herangezogen; das Maßgeblichkeitsprinzip ist dann aufzuheben und durch steuerliche Grundsätze zu ersetzen. Die Auslegung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - für die Handelsbilanz verbindlich - durch die Steuergerichte ist ebenfalls nur unter der Voraussetzung anzuerkennen, daß beide Bilanzen von miteinander zu vereinbarenden Zielsetzungen ausgehen. Die erzwungene Obernahme spezieller steuerlicher Regelungen in die Handelsbilanz zur formalen Erfüllung des Maßgeblichkeitsprinzips ist dagegen prinzipiell abzulehnen, da dies seinem Sinn widerspricht, der auf die Gültigkeit handelsrechtlicher Grundsätze für die Steuerbilanz abstellt. Dasselbe gilt für die freiwillige Einheitsbilanz.

---

[1]) Vgl. Birkholz, H., Aktuelle Fragen (1974), S. 206; Gérard, W./Söffing, G., Einkommensteuerreformgesetz (1974), S. 367 und S. 363.

[2]) Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 353.

Zweites Kapitel: BILANZZWECKORIENTIERTE BETRACHTUNG DES VERHÄLTNISSES VON HANDELS- ZU STEUERBILANZ

1 Problemstellung

Zum Abschluß des ersten Abschnittes wurde als wesentlicher Punkt in der Diskussion um den Grundsatz der Maßgeblichkeit die Frage nach der sachlichen Berechtigung der Aneinanderkettung beider, als so unterschiedliche Rechnungsabschlüsse gekennzeichneter Bilanzen herausgestellt. Die Rechtfertigung der Abhängigkeit der steuerlichen von der handelsrechtlichen Bilanz von der Sache her ist gleichbedeutend mit der Frage nach der Kompatibilität ihrer wesentlichen Zielsetzungen. In dieser Frage sind im Verlauf der Diskussion um die Vorschläge der Steuerreformkommission und des Referentenentwurfs erheblich differierende Ansichten laut geworden. Während einmal die grundlegenden Ziele beider Bilanzen als vereinbar, zum Teil sogar identisch unterstellt wurden, ist in anderen Untersuchungen von einer teilweisen bis vollständigen Antinomie der Zielsetzungen gesprochen worden. Die Vereinbarkeit der Bilanzziele oder Bilanzzwecke ist jedoch unabdingbare Voraussetzung des Maßgeblichkeitsprinzips, wenn von der These ausgegangen wird, daß der Zweck der Bilanz ihren Inhalt und ihre Form, demnach also die Gestaltung der Bilanzierungsvorschriften bestimmt. Nur übereinstimmende oder zumindest vereinbare Bilanzzwecke können durch dieselbe Rechnungslegung erfüllt werden. Die Analyse der Zwecke von Handels- und Steuerbilanz und ihrer Vereinbarkeit als Voraussetzung für die Ableitung von Aussagen über das Verhältnis beider Bilanzen zueinander und für die Ablehnung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes steht im Mittelpunkt der folgenden Betrachtungen.

2 Bedeutung der Rechnungslegungszwecke für Inhalt und Ausgestaltung der Bilanzen

2.1 Stellung der Bilanz im entscheidungsorientierten Rechnungswesen

Der Gegenstand aller betriebswirtschaftlicher Fragestellungen ist in den Betrachtungen der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre das Verhalten der Menschen in Betriebswirtschaften. [1]) Unter diesem Aspekt versteht sich die Betriebswirtschaftslehre als "notwendige Vorstufe zu einem sinnvollen praktischen Handeln" [2]) in diesen Wirtschaftseinheiten. Die Anwendungsbezogenheit von Untersuchungen dieser Art liegt darin, "daß Lösungen bzw. Lösungshilfen für die Handlungen der Wirtschaftssubjekte entwickelt werden", [3]) um damit "einen Beitrag zur Bewältigung von Problemen der betriebswirtschaftlichen Praxis zu leisten". [4]) Das Augenmerk wird in besonderem Maße auf die Entscheidungen in allen Ebenen und Teilbereichen der Unternehmungen abgestellt, da diese letztlich für alle in ihnen feststellbaren Tätigkeiten [5]) und damit für den Ablauf und Gestaltung des Unternehmenshandelns bestimmend

---

[1]) Vgl. Heinen, E., Einführung (1977), S. 12.

[2]) Vgl. Ulrich, H., Systemorientierter Ansatz (1971), S. 44.

[3]) Vgl. Raffée, H., Grundprobleme (1974), S. 94.

[4]) Vgl. Heinen, E./Dietel, B., Wertfreiheit (1976), S. 4; vgl. auch Kosiol, E., BLW und Unternehmensforschung (1964), S. 745; Wittgen, R., Betriebswirtschaftslehre (1974), S. 26.

[5]) Vgl. Heinen, E., Entscheidungslehre (1976), S. 25.

sind. [1]) Die Güte dieser Entscheidungen ist jedoch wesentlich von der Anzahl, der Genauigkeit und der zeitadäquaten Verfügbarkeit von Informationen über die dabei zu berücksichtigenden Alternativen, Konsequenzen und begrenzenden Faktoren abhängig. [2]) Als Entscheidungsdeterminanten nehmen sie auf den Entscheidungsprozess und letztlich auf das Entscheidungsergebnis wesentlichen Einfluß. [3]) Somit können die Informationen als Grundlage aller betrieblichen Entscheidungen bezeichnet werden. [4]) Das Informationsproblem ist dann das Grundproblem aller betriebswirtschaftlichen Untersuchungen. Die Bedeutung der Informationen innerhalb der vielgestaltigen Entscheidungsprozesse im Unternehmensablauf liegt insbesondere darin, die Effizienz der Entscheidungen zu bestimmen und zu verbessern und damit die Gefahr von Fehlentscheidungen zu verringern. [5])
Die für die Entscheidungsprozesse relevanten Informationen werden in der Unternehmung zum großen Teil durch das Rechnungswesen bereitgestellt. [6]) Das Rechnungswesen kann nach BÖRNER definiert werden als "der Inbegriff aller auf das bzw. die Ziele der Unternehmung ausgerichteten und gegebenenfalls organisatorisch institutionalisierten Bemühungen", deren Bestrebungen es ist, "effektive und mögliche Vorgänge ... quantitativ zu erfassen, zu verarbeiten und den ein-

---

1) Vgl. Scheuing , E. E., Entscheidungszentrum (1967), S. 658.

2) Vgl. Heinen, E./Sabathil, P., Informationswirtschaft (1975), S. 771.

3) Vgl. Heinen, E., Zielsystem (1976), S. 23

4) Vgl. ders., Kennzahlen (1976), S. 163.

5) Vgl. Mag, W., Informationsumfang (1975), S. 313

6) Vgl. Drumm, H. J., Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen (1972), S. 121.

zelnen Instanzen einer Unternehmung nutzbar zu machen." [1] Das betriebliche Rechnungswesen kann also nach dieser Kennzeichnung auch als "das für die Lenkungsprozesse unentbehrliche Informationssystem" [2] aufgefaßt werden, das den Zweck zu erfüllen hat, das betriebliche Geschehen in Zahlen zu erfassen. [3]
Das Rechnungswesen der Unternehmung kann eine Vielzahl von Instrumenten aufweisen. In vielen Unternehmungen das einzige wesentliche, auf jeden Fall das älteste Instrument des Rechnungswesens ist die Bilanz. [4] In ihr werden die Zahlen der Buchführung, die auch als das Gesamtmodell des Unternehmens bezeichnet wird, [5] zu bestimmten Zeitpunkten in konzentrierter und geordneter Form zusammengetragen. [6] Mit dem Informationsaspekt verbunden, ist die Bilanz als systematisch strukturierter Informationskomplex zu verstehen, der die betriebliche Realität modellhaft abbildet. [7] Zur Kennzeichnung der Bilanz in diesem Zusammenhang ist demnach festzuhalten, daß die Bilanz das Instrument innerhalb des Rechnungswesens des Unternehmens ist, das in ihrer Natur als systematisch geordnetes Rechenwerk zur periodischen Ermittlung und Darstellung der aus den Zahlen

---

1) Vgl. Börner, D., Rechnungswesen (1966), S. 35.

2) Vgl. Ulrich, H., Ökonomisches System (1972), S. 17.

3) Vgl. Hoffmann, F., Rechnungswesen als Subsystem (1971), S. 366. Auch KOSIOL gibt dem Rechnungswesen diesen Aufgabeninhalt, vgl. Kosiol, E., Theorie und Systematik (1972), S. 133.

4) Vgl. Jaensch, G., Bilanzgewinn (1968), S. 48; Schweitzer, M., Bilanz (1972), S. 11.

5) Vgl. Blohm, H., Betriebliches Berichtswesen (1969), S. 20.

6) Die Buchführung kann zu jedem beliebigen Zeitpunkt abgeschlossen und in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung übergeführt werden. Vgl. Leffson, U., Bilanzanalyse (1976), S. 3.

7) Vgl. Hauschildt, J., Bilanzanalyse (1971), S. 339.

der Buchführung abzuleitenden Vermögensänderungen und Vermögensbestände [1], geeignet ist, den Unternehmungsprozess abzubilden.

Die Form und der Inhalt der Bilanz sind grundsätzlich in der Definition der Bilanz von HEINEN angesprochen. Nach dieser grundlegenden Kennzeichnung liegt die Bilanz als eine zusammenfassende, zweiseitige, und betragsmäßig ausgeglichene Geldrechnung vor, die über das Bilanzvermögen und das Bilanzkapital einer Unternehmung Aufschluß zu geben vermag. [2] Die konkrete Ausgestaltung von Form und Inhalt der Bilanz und damit der Bilanzinformationen [3] ergibt sich jedoch erst in Verbindung mit den für ihre Aufstellung zuständigen Bilanzierungsnormen und Bilanzierungszielen.

2.2 Zweckorientierung der Bilanzen

Der entscheidungsorientierte Bezug der Bilanzen in der Ausprägung als Jahresabschlußrechnung [4] ergibt sich in mehrfacher Hinsicht. Einmal kann sie in ihrer Funktion als Instrument zur Bereitstellung von Informationen aus dem betrieblichen Geschehen für Entscheidungen auf allen Ebenen der Unternehmung von großer

---

1) Vgl. Ballerstedt, K., Unternehmensrechtsreform (1965), S. 1.

2) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 22.

3) Zum Informationsaspekt, vgl. vor allem Punkt 3.3 dieses Kapitels.

4) Die historisch gewachsene Bezeichnung "Bilanz" ist für die Untersuchung der damit verbundenen Sachverhalte zu eng. Dieser Ansicht EGNERS ist zuzustimmen, der Übung von Praxis und Schrifttum entsprechend wird sie jedoch beibehalten. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 2. Zum Jahresabschluß zählt nicht das ergänzende Instrument Geschäftsbericht. Das Aktiengesetz spricht ausdrücklich von der Vorlage des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts (§ 148 AktG). Der Jahresabschluß nach der EG-Bilanzrichtlinie ist dagegen um einen Anhang mit Erläuterungen zu einzelnen Positionen erweitert. Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 2.

Bedeutung sein. Andererseits bedürfen die Bilanzen bei ihrer Aufstellung selbst unzähliger Entscheidungen für ihre zweckentsprechende Ausgestaltung. [1]) Schließlich ist der Informationsaspekt für die Entscheidung der Bilanzadressaten als zusätzliches wichtiges Element der Bilanz anerkannt. [2]) Mit der Betrachtung des Bilanzierungsproblemes als Entscheidungsaufgabe ist die Frage angesprochen, die sich als substantieller Ausgangspunkt der Bilanzdiskussion herauskristallisiert hat. Mit STÜTZEL kann dieser Ausgangspunkt wie folgt umschrieben werden: "So gewinnt, vom entscheidungstheoretischen Ansatz her, die Frage nach den Zwecken der Ermittlung irgendwelcher Bilanzzahlen ganz besonderes Gewicht." [3])

Die Charakterisierung der Bilanz als Informationssystem muß weiter präzisiert werden, um Aussagen über Form und Inhalt von Bilanzen abzuleiten. Mit der überspitzten Formulierung SCHNEIDERs, die angegebene Definition sei inhaltsleer, denn welches beschriebene Blatt wäre kein Informationsinstrument, [4]) ist das Informationsproblem an sich angesprochen. Wenn man hierzu den Informationsbegriff WITTMANNs übernimmt, nach dem Informationen als

---

[1]) Vgl. Sieben, G./Haase, K. D., Jahresabschlußrechnung (1971), S. 53.

[2]) Vgl. ebd., S. 53 und die Ausführungen auf S.101 ff.

[3]) Vgl. Stützel, W., Elementarkategorien (1966), S. 785.

[4]) Vgl. Schneider, D., Renaissance (1973), S. 55.

zweckorientiertes Wissen bezeichnet werden, [1]) wird das Problem des Aussagewertes und der Verwendbarkeit von Bilanzinformationen deutlicher ersichtlich. "Der Informationswert des Jahresabschlusses für seine Empfänger hängt davon ab, ob er die für sie relevanten Informationen (die aber unverfälscht) enthält." [2]) Denn die Bilanzen haben, wie aus den gesetzlichen Vorschriften über die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse von Unternehmungen in bestimmten Rechtsformen hervorgeht, nicht nur die Aufgabe, den Abschluß der Buchführung des Geschäftsjahres zu bilden und in einer Zusammenfassung den Bilanzierenden zu informieren. Sie haben auch die Aufgabe, einem weiter gefaßten Adressatenkreis Daten aus der Unternehmung zu vermitteln. Damit die Bilanzen diesem Informationszweck Rechnung tragen können, muß der Jahresabschluß die Vorgänge der betrieblichen Realität so abbilden, daß die Informationsempfänger den dahinter stehenden ökonomischen Sachverhalt erkennen können und in die Lage versetzt werden, daraus die Position der Unternehmung abzuleiten. [3])
Um die in der modellhaften Abbildung unvermeidlich abstrakt gegebenen Informationen zu verwerten, muß der Bilanzleser Kenntnis von den Regeln haben, nach denen die ökonomischen Sachverhalte in die Symbole des Jahresabschlusses übersetzt worden sind. Diese Regeln, die die Prämissen des Modells "Jahresabschluß" darstellen, müssen sich alle aus dem Informationszweck des Jahresabschlusses herleiten lassen. [4]) So gesehen ist der

---

[1]) Vgl. Wittmann, W., Unvollkommene Information (1959), S. 14.

[2]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 8.

[3]) Vgl. Fülling, F., GoB für Vorräte (1976), S. 1.

[4]) Vgl. Beermann, K./Fülling, F./Sperl, A., Zusatzinformationen (1976), S. 193.

Jahresabschluß als Instrument zur Vermittlung von Informationen über die Unternehmung zwingend zielbezogen. Diese Notwendigkeit wird auf zwei Ursachen zurückgeführt. Die eine ergibt sich aus dem Einsatz knapper Resourcen bei der Informationserzeugung, was die Existenz eines Informationsziels zur Lenkung des Informationserzeugungsprozesses voraussetzt. Andererseits bieten sich mehrere Verfahren an, für die Auswahlkriterien aus dem Informationsziel abgeleitet werden müssen. [1])

Mit der Betonung der Aufgabe von Bilanzen, Informationen für Entscheidungsprozesse bereitzustellen, ist dem Problem der Zweckorientierung von Bilanzen nur ungenau Rechnung getragen. Im betriebswirtschaftlichen und juristischen Schrifttum ist unbestritten, daß ein System von Rechnungslegungszwecken für die Ausgestaltung der Rechnungslegung maßgebend ist. [2]) Welche Zwecke mit der Aufstellung von Bilanzen verbunden sind und welche Folgerungen daraus für die Gestaltung der Bilanzen zu ziehen sind, diese Fragen waren seit jeher Gegenstand bilanztheoretischer Forschungen. [3]) Sie sind auch in der nachfolgenden Analyse der Zwecksetzungen von Handels- und Steuerbilanz nach dem Informations- und Entscheidungsaspekt zu stellen. Eine Aussage über das Verhältnis beider Bilanzen zueinander ist nur nach Kenntnis der ihnen zugrundeliegenden Zwecksetzungen möglich.

---

1) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 1.

2) Vgl. Baetge, J., Rechnungslegungszwecke (1976), S. 13 und die in Fußnote 1 angegebenen Literaturhinweise. Auch DIETZ ist der Ansicht, daß der Rechnungszweck den Rechnungsinhalt bestimmt. Vgl. Dietz, H., Geld- und Sachwertänderungen (1976), S. 277; vgl. auch Jacobs, O. H./Greif, M., Kapitalflußrechnungen (1974), S. 19 f.

3) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 1.

Bei der anstehenden Analyse der Aufgaben oder Zwecksetzungen von Handelsbilanz und Steuerbilanz muß nach diesen Überlegungen jeweils in zwei Schritten vorgegangen werden. Zum einen ist zu prüfen, welche Bilanzzwecke in den gesetzlichen Vorschriften über die untersuchte Bilanz ausdrücklich formuliert sind oder aus ihnen abgeleitet werden müssen. Zum anderen ist auf die Zielsetzungen einzugehen, die in Wissenschaft und Praxis mit diesen Bilanzen verbunden, d.h. von außen an sie herangetragen werden. [1]) Der primäre Ausgangspunkt der Überlegungen zur Zweckorientierung von Handels- und Steuerbilanz liegt somit in den gegenwärtigen gesetzlichen Regelungen beider Bilanzen. Ihre Darstellung soll dabei nicht die Wiederholung der bekannten Gesetzesnormen und Bilanzierungsvorschriften zum Inhalt haben. Das Ziel ist vielmehr, die für die Kennzeichnung ihrer Zweckproblematik relevanten Punkte anzugeben. Die Analyse der mit den Bilanzen verbundenen Bilanzzwecke hat auch nicht den Anspruch, die Frage nach der für die Unternehmung zweckmäßigsten Bilanzauffassung abschließend beantworten zu können. Sie will lediglich Anhaltspunkte dafür vermitteln, welche gegensätzlichen Zwecksetzungen im herkömmlichen Jahresabschluß integriert sind, auch wenn ihre Nichterfüllung oder Nichterfüllbarkeit Kritik in der bilanztheoretischen Diskussion hervorrufen.

---

[1]) Diese Differenzierung ist notwendig, weil in einem Teil der Bilanzliteratur auf diese unterschiedliche Betrachtungsweise nicht mit der gebotenen Deutlichkeit eingegangen wird. Vgl. dazu insbesondere Mayr, K., Insolvenzprognosen(1976), S. 191. Diese Unterscheidung ist vor allem bei der Untersuchung von MOXTER gegeben. Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 51 ff., 415 ff.

3 Analyse der Handelsbilanzzwecke

3.1 Mögliche Ableitungen von Handelsbilanzzwecken in bilanztheoretischen Untersuchungen

Bilanztheorien sind nach HEINEN [1]) logisch geschlossene Aussagensysteme, die einmal das Wesen der Bilanzmodelle zu erklären haben, zum anderen dazu aufgerufen sind, Empfehlungen für ihre Gestaltung im Hinblick auf die speziellen Rechnungsziele zu erarbeiten. Da nur aus der Aufgabenbeschreibung der Bilanz abgeleitet werden kann, wie sie als Rechnungsinstrument beschaffen sein soll, [2]) steht die Analyse und Festlegung des Aufgabenkreises, der vielfach auch Zwecke, Funktionen und Zielsetzungen der Bilanz genannt wird, als grundlegendes Untersuchungsziel zum Beginn jeder bilanztheoretischen Auseinandersetzung. COENENBERG [3]) sieht im Schrifttum der Bilanztheorie drei Ansätze für diesen Ausgangspunkt - die Formulierung von Jahresabschlußzielen - gegeben, die jedoch in ihrer Einschätzung des Instrumentalcharakters von Jahresabschlüssen sogar auf zwei Ableitungen zurückgeführt werden können. Das ist einmal der juristische Ansatz, der den Jahresabschluß als Instrument zur Lösung privatrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Gestaltungsaufgaben erscheinen läßt. [4]) Diese Betrachtungsweise hat ihren ausschließlichen Ausgangspunkt in den gesetzlichen Vorschriften über die Bilanz; ein Ansatzpunkt, der aufgrund der gesetzlichen Bilanzierungspflicht absolut unumgänglich ist. Die Auffassung

---

[1]) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 38.

[2]) Vgl.Egner, H., Bilanzen (1974), S. 13.

[3]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 4.

[4]) Vgl. ebd., S. 4.

der Bilanz als Informationsinstrument liegt nach der Beschreibung von COENENBERG sowohl dem gesamtwirtschaftlichen Ansatz [1]) wie auch den verschiedenen Ausprägungen der einzelwirtschaftlichen Ableitungsverfahren [2]) zugrunde. Unterscheidungsmerkmal ist dabei die Art von Informationsbedürfnissen, die in dem jeweiligen Ansatz unterstellt werden.
In einer grundlegenden Analyse der Bilanzierungsprobleme wurden von HEINEN zwei voneinander unterschiedliche Ansätze der Bilanztheorie herausgestellt, von denen sich für das weitere Vorgehen zum hier gegebenen Untersuchungsgegenstand nur der zweite eignet. In einer Auffassung der Theorie als widerspruchsfreies Aussagensystem wird vom praktischen Handeln vollkommen abstrahiert und ein logisch geschlossenes Modell für einen Ausschnitt aus der Realität gesucht. [3]) Nach dieser bilanztheoretischen Grundauffassung wird im einzelnen zu ergründen versucht, "was Bilanzen sein könnten, d. h. welche Bilanzziele möglich sind und welche Probleme die diesen Bilanzzielen adäquaten Bilanzinhalte aufwerfen". [4]) Dieser Ansatz ist für die Zweckproblematik der derzeitigen Handels- und Steuerbilanz im Hinblick auf die Erarbeitung von Aussagen über das Verhältnis beider Bilanzen zueinander unmittelbar nicht geeignet. Nicht der Entwurf anstrebenswerter, d. h. idealer Bilanzmodelle sondern die Vermittlung von Informationen darüber, was in der Wirklichkeit tatsächlich geschieht, dieses Ziel liegt dem realwissenschaftlichen Ansatz der Bilanztheorie zu-

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 9.

[2]) Vgl. ebd., S. 13 f. und 16.

[3]) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 35.

[4]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 6.

grunde; sie versucht das Verhalten derjenigen zu ergründen, die in irgendeiner Weise mit der Bilanz zu tun haben. [1]) Das Verhalten dieser Entscheidungsträger ist vor allem von den gesetzlichen Rahmenbedingungen abhängig, die der Bilanzierung zugrundeliegen. Deshalb ist die Darstellung der einzelnen Vorschriften und ihre Interpretation zunächst erforderlich. MOXTER weist hier auf die enge Fragestellung bei der Auslegung bilanzrechtlicher Vorschriften hin, die als relevant zunächst nur die im entsprechenden Gesetz gewollten Ziel- und Normensysteme anerkennt. [2]) Die Untersuchung muß sich demnach vorerst streng an den Weg halten, den der erwähnte juristische Ansatz der Deduktion von Jahresabschlußzwecken einschlägt. Dennoch ist auch in diesem Zusammenhang die weiter gefaßte bilanztheoretische Untersuchungsmethode von wesentlicher Bedeutung. Es besteht, wie MOXTER weiter feststellt, "ohnehin nur eine schwer auszumachende Grenze zwischen der Interpretation des geltenden Rechts und der Rechtsfortentwicklung". [3])

Deshalb müssen auch die in den bilanztheoretischen Untersuchungen vor allem der jüngeren Vergangenheit herausgearbeiteten Erklärungen der in den gesetzlichen Vorschriften meist nur vage formulierten Bilanzzwecke herangezogen werden. Dies trifft primär für die in der Forderung nach einem "möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage" artikulierte Informationsaufgabe der Bilanz zu. Gerade die Ausfüllung dieser Aufgabe mit konkreten Inhalten und die Ableitung von Normensystemen zur Sicherung ihrer Erfüllung

---

1) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 36.
2) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 413.
3) Vgl. ebd. (teilweise hervorgehoben im Original).

hat sich die neue Bilanztheorie zum Ziel gesetzt, wenn sie in ihrer Auffassung von der Bilanz als eines Informationsinstrumentes sowohl für den Bilanzersteller als auch - und dies in verstärktem Ausmaß - für die Vielzahl möglicher Bilanzadressaten "herkömmliches Bilanzdenken in sehr wichtigen Punkten ergänzt: Das neue an der 'Neuen Bilanztheorie' sind die zusätzlichen entscheidungsrelevanten Informationen, die man erkannt hat und zu befriedigen versucht". [1]

3.2 Ableitung der Handelsbilanzzwecke aus den gesetzlichen Vorschriften

3.2.1 Rechtliche Grundlagen der Handelsbilanz

Die grundlegende Bilanzierungsvorschrift für die Handelsbilanz aller Unternehmungen ergibt sich aus dem Handelsgesetzbuch. Danach haben Kaufleute im Sinne der §§ 1 bis 6 HGB mit Ausnahme der Minderkaufleute nach § 4 HGB am Schluß eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz aufzustellen. Dazu werden in den §§ 39 und 40 HGB einige besondere Vorschriften über deren Inhalt, Form und Bewertung angegeben, die jedoch nur sehr allgemein gehalten sind. Diese allgemeinen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften werden durch verschiedene Sonderbestimmungen für die in Gesellschaftsform betriebenen Unternehmungen ergänzt. [2] Unter diesen Regelungen können lediglich

---

1) Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 6 (teilweise hervorgehoben im Original).

2) Vgl. u. a. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 17 und Coenenberg, A. G., Jahresabschluß (1974), S. 36 - 37. Diese sind für die OHG §§ 120 - 120 HGB, die AG und KGaA §§ 91, 148 - 161, 278, 286 und 288 AktG, für die GmbH §§ 41 und 42 GmbHG und für Genossenschaften §§ 33 - 33 g GenG.

die Vorschriften im AktG, GmbHG und GenG als über die Regelungen des Handelsgesetzes hinausgehende Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze angesehen werden. Die weitaus ausführlichste gesetzliche Kodifizierung von Bilanzierungsgrundsätzen ist in den entsprechenden Vorschriften im Aktiengesetz gegeben. Die Ursache für die umfangreiche gesetzliche Fixierung von Rechnungslegungsgrundsätzen für diese Rechtsform ist in der für sie typischen Trennung von Unternehmensverwaltung und Kapitaleinlegern zu suchen. [1]) Die geringen Mitwirkungs- und Einflußmöglichkeiten der Aktionäre erfordern nach dem Willen des Gesetzgebers strenge Rechnungslegungsvorschriften. Auch aufgrund der nur Aktiengesellschaften offenstehenden Möglichkeit, sich zum Zwecke der Aufbringung größerer Kapitalbeträge direkt an die breite Öffentlichkeit zu wenden, ist die öffentliche Form der Rechenschaftslegung - die Publizierung der Jahresabschlüsse - vorgeschrieben. [2])
Die angegebenen Vorschriften sind nur für Gesellschaften im Sinne der genannten Gesetze maßgeblich. Dazu treten, für alle Unternehmen verbindlich, die grundsätzlichen handelsgesetzlichen Regelungen. Die ausführlichen Bilanzierungsbestimmungen des Aktiengesetzes können jedoch teilweise auch für Unternehmungen in anderen Rechtsformen gelten, soweit diese dem Publizitätsgesetz unterliegen. [3])

---

[1]) Vgl. Plückebaum, R./Wendt, W., Bilanzierungsvorschriften (1973), S. 1 (Tz. 2).

[2]) Vgl. ebd., S. 1 (Tz. 3); mit Ausnahme bei kleineren, nicht börsennotierten Gesellschaften und Familiengesellschaften bis zu einer bestimmten Größe hinsichtlich des Umsatzausweises.

[3]) Vgl. dazu Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 153 f. Dies gilt für die Bilanzierungsvorschriften. Die Bewertungsvorschriften werden lediglich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den entsprechenden Sondervorschriften für die betreffende Rechtsform bestimmt. Vgl. ebd., S. 154. Die aktienrechtlichen Regelungen werden weitgehend in dem Referenten-Entwurf des neuen GmbH-Gesetzes übernommen. Vgl. die synoptische Darstellung bei Forster, K. H./Völker, F. J., Gegenüberstellung ausgewählter Rechnungslegungsvorschriften (1973).

Die Vorschriften der Handelsbilanz können nach steuerlichen Vorschriften auch für Minderkaufleute verbindlich werden. Nach den §§ 140 und 141 AO müssen auch Minderkaufleute unter bestimmten Voraussetzungen Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse erstellen. Da die damit angesprochene Steuerbilanz nach geltendem Maßgeblichkeitsgrundsatz eine gültige Handelsbilanz voraussetzt, müssen auch Minderkaufleute - entgegen der handelsgesetzlichen Erleichterung - durch Steuergesetz erzwungen Handelsbilanzen aufstellen. [1])

Für die Ableitung von Zwecken der Handelsbilanz ist abschließend noch ein Blick auf die Systematisierung der zahlreichen gesetzlichen Vorschriften zur Handelsbilanz der Unternehmungen zu werfen. Eine hierarchische Ordnung ergibt sich in der Form, daß zunächst die Sondervorschriften für die einzelnen Rechtsformen als lex specialis zu beachten sind. Danach gelten die allgemeinen Vorschriften des Handelsgesetzbuches für alle Unternehmungen. Gleichfalls für alle Rechtsformen gelten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, auf die sowohl in der grundlegenden handelsgesetzlichen Vorschrift, wie auch in den Sondervorschriften des Gesellschaftsrechts hingewiesen wird. Sie finden immer dann Anwendung, wenn weder eine Spezialvorschrift für die jeweilige Rechtsform noch die allgemeinen handelsgesetzlichen Normen die erforderliche Klärung des anstehenden Bilanzierungsproblems liefert. [2])

Die Frage, inwieweit sich aus den Einzelvorschriften der Gesetze eindeutig formulierte Bilanzzwecke ableiten lassen, führt bei der Durchsicht der Gesetzestexte nicht zu eindeutigen Ergebnissen, die eine zweifelsfreie Ableitung des oder der mit der Handelsbilanz durch den Gesetzgeber verfolgten Zwecke zuläßt. Dies wäre aber

---

[1]) Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 69 f.
[2]) Vgl. Heinen, E., Bilanz (1974), Sp. 869.

nach dem genannten Grundprinzip, daß der Rechnungszweck Inhalt und Gestalt der Rechnung bedingt, erforderlich. In der Vorschrift des § 38 HGB wird vom Kaufmann verlangt, seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen. Die Bestimmung des § 39 HGB ist auf die Aufstellung der Bilanz gerichtet. Weitere Hinweise nach dem wie und dem wofür sind in dieser und auch in den folgenden Einzelvorschriften nicht angegeben. Die Rechtsnormen des GenG verlangen ebenfalls den Einblick durch einen klar und übersichtlich aufgestellten Jahresabschluß (§ 33 b GenG). Darüberhinaus wird sowohl in § 33 d Abs. 2 GenG und in § 42 Nr. 5 GmbHG der besondere Ausweis des aus dem Vergleich sämtlicher Aktiva und Passiva sich ergebenden Gewinns oder Verlusts gefordert. Das AktG nennt zusätzlich noch weitere Forderungen. Im Rahmen der Bewertungsvorschriften ist nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AktG ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage zu geben. Außerdem wird in allen Vorschriften des Gesellschaftsrechts über die Handelsbilanz ein Hinweis auf die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bzw. in § 33 b Abs. 1 Satz 1 GenG die Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung gefordert. Ober diese Angaben hinaus werden nur in den §§ 33 c bis f GenG teilweise und in den §§ 149 ff. AktG ausführlichere Gestaltungsregelungen für den Jahresabschluß gegeben. Als erstes Ergebnis aus der Darstellung der maßgebenden gesetzlichen Vorschriften über die Handelsbilanz ist festzuhalten, daß aus ihnen ein eindeutig formuliertes Jahresabschlußziel oder mehrere Jahresabschlußziele nicht abgelesen werden können. Dies hat zur Folge, daß die Ableitung der Bilanzzwecke in der Interpretation der einzelnen Gesetzesvorschriften oder der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung versucht wird.

3.2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Zwecke der Handelsbilanz

Der Verweis aller Handelsbilanzvorschriften auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, der als Generalnorm der handelsrechtlichen Rechnungslegung gilt, [1]) legt die Vermutung nahe, aus ihnen die Handelsbilanzzwecke ableiten zu können. Dies wird jedoch dadurch erschwert, daß keine gesetzliche Inhaltsbestimmung vorliegt. Die Inhalte können jedoch, sowohl in der engen Auffassung der Grundsätze als Bestimmungsgründe der Ordnungsmäßigkeit der laufenden Buchführung als auch in der weiteren Auffassung als Bestimmungsgründe der ordnungsmäßigen Bilanzierung, [2]) durch eine Reihe von grundlegenden Analysen mittlerweile als konsolidiert betrachtet werden. [3]) Insbesondere durch LEFFSON verfügen wir nun über gesicherte Wegmarken und deutliche Grenzpflöcke. Es ist ein wuchtiger Block von Regeln entstanden, der jenseits aller Interessengebundenheit steht".[4]) Da die Grundsätze aus der entscheidungstheoretischen Perspektive betrachtet subsidiäre Entscheidungskriterien sind, die als Beurteilungskriterien dafür angewendet werden, wie einzelne Sachverhalte in Buchführung und Bilanz behandelt werden sollen, [5]) könnte das Vorhaben gelingen, aus ihnen die Zwecke einer adäquaten Rechnungslegung abzuleiten.

---

1) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 32. Zur Definition der Generalnorm als sehr allgemein gehaltene Norm zur Regelung vieler unvorhergesehener, oft schwer bestimmbarer Sachverhalte vgl. Barth, K., Grundsätze (1963), S. 392.

2) Gail, W., Steuerliche Anerkennung (1969), S. 273.

3) Hier sind vor allem die Arbeiten von Kruse, H.-W., GoB (1970), und Leffson, U., GoB (1976), zu nennen. Aber auch auf die Darstellung von Steinbach, A., Rechnungslegungsvorschriften (1973) sei verwiesen, der den entscheidungstheoretischen Aspekt der Grundsätze in den Vordergrund rückt, wenngleich MAUL sich zu dem Urteil veranlaßt sieht, der Ansatz bringe gegenüber LEFFSON nichts Neues. Vgl. Maul, K.-H., Offene Probleme (1974), S. 727.

4) Vgl. Moxter, A., Fundamentalgrundsätze (1976), S. 89.

5) Vgl. Steinbach, A., Niederstwertvorschrift (1974), S. 59.

Probleme bestehen jedoch in mehrfacher Hinsicht. Der erste Komplex ergibt sich aus der Uneinigkeit über die Rechtsnatur der Grundsätze. Einmal werden sie als hypothetische Gebote bezeichnet, die weder mit dem Handelsbrauch noch mit dem Gewohnheitsrecht gleichgesetzt werden dürften; diese Ansicht ergäbe sich direkt aus der handelsgesetzlichen Vorschrift in § 38 HGB. [1]) Dieser Ansicht der Grundsätze als abgeleitete Rechtsnormen oder als unbestimmte Rechtsbegriffe wird andererseits die Meinung entgegengesetzt, der Rechtsnormcharakter beträfe nur einen Teil von ihnen. Sie könnten sowohl Handelsbrauch, Verkehrsanschauung, Gewohnheitsrecht als auch formales Gesetz sein, oder im Laufe ihrer Entwicklung diese verschiedenen Abstufungen durchlaufen. [2]) Diese unterschiedliche Beurteilung kann mit als Grund dafür angesehen werden, warum die Frage nach allgemein gültigen Grundsätzen für alle Unternehmungen, insbesondere der Gültigkeit der aktienrechtlichen Vorschriften umstritten ist. Auch die Ermittlung der Grundsätze ist umstritten. Die Kritik betrifft sowohl die traditionelle Auffassung ihrer induktiven Ableitung aus den "Gepflogenheiten der 'Praxis'" [3]), als auch die in letzter Zeit besonders betonte deduktive Ermittlungsmethode, sie im Rahmen der betriebswirtschaftlichen Forschung als der zuständigen Fachwissenschaft aus der Natur der Sache "sine ira et studio zu gewinnen". [4]) Zu beiden Alternativen lassen sich sowohl positive als auch negative Argumente angeben. [5]) In der Literatur über die Grundsätze, vor allem in den Arbeiten der letzten Jahre ist die Bevorzugung der deduktiven Ermittlungsmethode unverkennbar.

---

[1]) Vgl. Döllerer, G., Entstehung und Ermittlung (1959), S. 654.

[2]) Vgl. Kruse, H.-W., GoB (1970), S. 37 ff., Loitlsberger, E., Treuhandwesen (1974), S. 47, bezeichnet sie als Normen, die ihre konkrete Ausgestaltung erst durch die Verkehrsauffassung erfahren.

[3]) Vgl. Steinbach, A., Gedanken (1973), S. 2.

[4]) Vgl. Leffson, U., GoB (1976), S. 43. Zur Kritik, vgl. Christoffers, R., GoB (1970), S. 92 f.

[5]) Zur Kritik der induktiven und deduktiven Ermittlungsmethode kann auf Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 133 - 135, verwiesen werden.

In dieser deduktiven Ableitung operieren Betriebswirte und Juristen gemeinsam mit Mittel-Zweck-Relationen um die Grundsätze zu gewinnen. [1]) Die Zweckbindung zeigt ein einseitiges Abhängigkeitsverhältnis dergestalt, daß eine Veränderung der Bilanzzwecke eine entsprechende Veränderung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung bedingt, nicht aber mit umgekehrter Wirkung". [2]) Nach dieser Auffassung ist die teleologische Gewinnung der Grundsätze aus dem mit der Buchführung und dem Abschluß verfolgten Zweck, also der Gesichtspunkt der Mittel-Zweck-Relation in der der Zweck der Bilanzierung und die Grundsätze stehen, für ihre Entstehung und Ermittlung maßgeblich. [3]) Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung sind somit lediglich Konventionen, mit deren Hilfe die Informationen die in der Bilanz enthalten sind, produziert werden. [4]) Der Weg der Deduktion der Bilanzzwecke aus den Grundsätzen ist nach diesen Überlegungen nicht gangbar. Vielmehr ist das hier nur in groben Umrissen gezeigte Problem der Ermittlung und Formulierung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung selbst erst nach der Klärung der vom Gesetzgeber beabsichtigten Rechnungslegungszwecke lösbar. [5])

---

1) Vgl. Kruse, H.-W., GoB (1970), S. 102.

2) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 33.

3) Vgl. Yoshida, T., Ermittlung der GoB (1976), S. 51 und 57.

4) Vgl. Engels, W., Bemerkungen (1976), S. 33.

5) Vgl. Maul, K.-M., Offene Probleme (1974), S. 745.

3.2.3 Deduktion von Handelsbilanzzwecken aus den gesetzlichen Vorschriften (juristischer Ansatz)

Der Grund für die Aufstellung von Handelsbilanzen ist nach den geltenden Rechtsnormen im gesetzlichen Zwang ihrer Aufstellung zum Abschluß eines jeden Geschäftsjahres zu sehen. Aus der Mittel-Zweck-Betrachtung des Bilanzierungsproblemes folgt, daß der Zweck einer Rechnung die Gestaltung ihres Inhalts und ihrer Form sowie der in ihr enthaltenen Informationen bestimmt. Die Zweckproblematik der Handelsbilanz begründet sich dann darin, daß die Frage nach ihren Gestaltungskriterien in den Gesetzesvorschriften nicht in derselben eindeutigen Weise entschieden ist, wie der Zwang für ihre Aufstellung. Zwar zeigt die Übersicht der Gesetzestexte die Bestimmung einzelner Normen für die Aufstellung der Handelsbilanz, die sehr wohl als Gestaltungskriterien in dem angegebenen Sinn angesehen werden können; sie zeigt jedoch ebenso deutlich, daß nur für einen Teil der bilanzierungspflichtigen Unternehmungen eine nähere Determinierung von Inhalt und Gestalt der Bilanz niedergelegt wurde, die den Willen des Gesetzgebers deutlich werden läßt. Und auch diese Bestimmungen sind nicht vollständig und bestimmt genug gefaßt, um daraus ein eindeutiges Urteil über einen oder mehrere Zwecke der Handelsbilanz abzuleiten, aus denen sich zwingende Regeln für die zweckentsprechende Gestaltung der Handelsbilanz und der Handelsbilanzinformationen ergeben.

Als Ergebnis dieser Überlegungen muß der in der Bilanztheorie vorgeschlagene Weg beschritten werden, die Interpretation der vom Gesetzgeber vorgegebenen Regeln, also die Auslegung der einzelnen Gesetzesvorschriften zu verfolgen. Dieser juristische Ansatz der Ableitung von Handelsbilanzzwecken ist Ausgangspunkt der im folgenden dargestellten Ansätze von STÖTZEL und MOXTER.

1. Funktionsanalytische Ableitung nach STÜTZEL

Der Ausgangspunkt für die Ableitung von Handelsbilanzzwecken aus den für die Zusammenstellung und Ordnung der Bilanzzahlen maßgebenden gesetzlichen Vorschriften ist die Betrachtung der Bilanz als Rechtsfigur. Ihr Sinn erschließt sich für den Betrachter nur dann, wenn die Einzelvorschriften auf ihre "Funktion" hin untersucht werden, denn der Gesetzgeber hat die speziellen Einzelvorschriften mit ganz bestimmten rechtspolitischen Zwekken versehen. [1]) Dieses funktionale Denken fragt hierzu "... nach der sozialen Aufgabe der rechtlichen Strukturen, nach ihrem Wirkungssinn, nach ihrer Bedeutung für die von ihnen erfaßten Lebensverhältnisse, es prüft den Ordnungsgehalt einer Rechtsfigur und seine notwendigen Rückwirkungen auf andere Ordnungsfragen, es sucht nach dem 'Prinzip', den 'Rechtsgedanken', die 'Idee' einer Rechtsfigur; es fragt weiter, wie die Funktion die Struktur bestimmt, es untersucht die 'Sachlogik' rechtlicher Gestaltungen, es prüft, welche Grenzen die Natur der Sache der rechtlichen Gestaltung setzt". [2]) Nur wenn auf dieser Basis die Bilanzzwecke betrachtet werden, ist die Voraussetzung dafür geschaffen, hinreichende Kriterien zur Beurteilung der Qualifikation von Bilanzierungsverfahren herauszustellen. [3])

---

[1]) Vgl. Stützel, W., Elementarkategorien (1966), S. 786, (teilweise hervorgehoben im Original).

[2]) Vgl. Jahr, G., Funktionsanalyse, (1966), S. 759.

[3]) Vgl. Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie (1967), S. 321. STÜTZEL drückt dies wie folgt aus: "Erst sage man, was diese als Gewinn oder Vermögen bezeichneten Zahlen (der Bilanzinhalt also, d. V.), lautend auf irgendeine Währung, letzten Endes leisten, welchem Zweck sie dienen sollen. Erst dann können Kriterien angegeben werden, nach denen sie zu bilden sind". Vgl. ebd., S. 321.

STÜTZEL leitet nach dem Kriterium der Funktionsanalyse aus den Vorschriften über die Handelsbilanz einen Katalog von zunächst fünf primären Bilanzzwecken ab. [1]) Dabei bezieht er nicht nur die aktienrechtlichen Jahresabschlußvorschriften in die Analyse mit ein, wenngleich er verstärkt auf sie zurückgreift. Die primären Zwecke der Handelsbilanz sind danach:

a) Die Dokumentationsfunktion zur Sicherung von Urkundenbeständen gegen nachträgliche Inhaltsänderungen im Interesse der Rechtspflege und aller, am Handelsverkehr Teilnehmenden. Sie wird aus den Vorschriften des HGB über die Vorlage der Bilanz vor Gericht als potentieller Urkundenbeweis in Streitfällen abgeleitet.

b) Die Gläubigerschutzfunktion durch den Zwang zur Selbstinformation des Unternehmers über seinen Vermögensbestand. Diese wird aus den konkursrechtlichen Bestimmungen abgeleitet, die bei Unterlassung des Führens von Büchern, ihrer Vernichtung, Verheimlichung oder unordentlichen Führung, die keine Übersicht des Vermögensstandes gewährt, und bei Eintritt der Zahlungsunfähigkeit strenge Strafen vorsehen.

c) Die Ausschüttungssperrfunktion bei beschränkt haftenden Gesellschaftern, die als Hauptfunktion der Bilanz dieser Gesellschaften über den maximal ausschüttbaren Betrag zu befinden hat und so gläubigergefährdende Sachverhalte in gläubigerschützende Rechtsfolgen transformiert. Z. B. Wiederaufleben der persönlichen Haftung bei Ausschüttungen, wenn das Reinvermögen den Grundkapitalbetrag unterschreitet.[2])Wie dieses Beispiel zeigt, wird die Ausschüttungssperrfunktion aus entsprechenden Einzelregelungen und Höchstwertvorschriften abgeleitet.

---

1) Vgl. Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie (1967) auf den Seiten 322 - 327, Kurzfassung S. 314.

2) Daß diese Formulierung nicht ganz korrekt ist, da die Haftung nur die Rückgewähr dieser verbotenen Leistungen betrifft, vermerkt EGNER. Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 19 (Fußnote 1).

d) Die Funktion der Konkretisierung von Gewinn, Verlust oder Kapitalanteil im Sinne der Verteilungsschlüssel des geltenden Gesellschaftsvertrages. Danach ist die Bilanz Instrument zur laufenden Fortschreibung von Teilen des Gesellschaftsvertrags. Diese Funktion ist abgeleitet aus dem de lege lata bestehenden dispositiven Gestaltungsrecht des Gesellschaftsvertrages. Hier steht der übereinstimmende Parteiwille der Gesellschafter über den gesetzlichen Mindestanforderungen; selbst im Konfliktfall ist dieses, gewissermaßen in Privatautonomie geschaffene Bewertungsrecht von den Gerichten anzuerkennen.
e) Die Funktion von Bewertung und Bilanz als Instrumente zur Bestimmung des Umfangs gegebener Sachkompetenzen von Gesellschaftsorganen und als Mittel zu deren verdeckten Verschiebung bei Körperschaften mit mehreren Organen. Z.B. liegt die Bewertungskompetenz bei der Unternehmensverwaltung, die Entscheidungskompetenz über die Verwendung Jahresüberschusses bei der Hauptversammlung. Nur bei entsprechender Satzungskompetenz kann die Hauptversammlung auch über die Rücklagendotierung entscheiden. Diese Funktion wird vor allem aus den aktienrechtlichen Regelungen abgeleitet.

Weitere fünf, als sekundär eingestufte Bilanzzwecke sind die Rechenschaftslegung, der Soll-Ist-Vergleich durch die Geschäftsführung, der des Informationsmittels für zukünftige unternehmerische Dispositionen, sowie die Zwecke der Kreditwürdigkeitsbeurteilung auf der Grundlage von Bilanzzahlen, und die Abschichtungs- und Auseinandersetzungsgrundlage. Sie werden oft als mit der Bilanz verbundene Zwecke genannt. Sie sind jedoch nach STÜTZEL nicht im Gesetz normiert und demzufolge auch nicht unter die Bilanzzwecke einzuordnen. [1]
Nach den zuerst genannten rechtspolitischen Zwecken ist die Gestaltung des Bilanzierungsverfahrens eingeengt.

---

[1] Vgl. Stützel, W., Bemerkungen zur Bilanztheorie (1967), S. 333. Die hier zusammengefaßte Angabe der sekundären Bilanzzwecke und ihre Beurteilung ist angeführt in den Seiten 331 ff.

Sie stellen die rechtlich gebotenen Entscheidungskriterien der Entscheidungssubjekte in bestimmten rechtlichen Stellungen dar und sind bei der Lösung des Bewertungsproblemes, aber auch bei der Frage, welche Gegenstände in die Bilanz aufzunehmen sind, heranzuziehen. [1]

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen also mehrere Handelsbilanzzwecke durch eine Handelsbilanz erfüllt werden. Weiter zeigt sich beispielsweise für das Bewertungsproblem, daß die Bilanzzwecke bei unterschiedlichen Rechtsformen abweichende Inhalte haben. [2] Dennoch kann dieser Ansatz nicht als ausreichende Lösung der Zweckproblematik der Handelsbilanz bezeichnet werden. Die einzelnen Thesen STÜTZELS werden von mehreren Kritikern abgelehnt. COENENBERG [3] bestreitet beispielsweise, daß gläubigerschützende Rechtsfolgen nur von einem ausschließlich auf rechtliche Bilanzzwecke ausgerichteten Jahresabschluß erreicht werden können. Außerdem kritisiert er die These STÜTZELS, daß die Informationsfunktion nicht von der Bilanz erfüllt werden könne, also die für die Beurteilung der Lage und der zukünftigen Ent-

---

[1] Vgl. Stützel, W., Elementarkategorien (1966), S. 783. STÜTZEL führt in diesem Artikel auf den Seiten 785 bis 789 einige Beispiele für die Auswirkungen einzelner rechtspolitischer Zwecke auf die Bewertung und Bilanzierung an.

[2] Die Bewertung in der Aktienbilanz ist nach anderen Kriterien zu beurteilen als die Bewertung in Personengesellschaften. In der Aktienbilanz steht die Gläubigerschutzfunktion im Vordergrund, die automatisch die gläubigerschützende Rechtsfolge der Ausschüttungssperre eintreten läßt, sobald das Reinvermögen unter den Betrag von Grundkapital und offenen Rücklagen sinkt. Die Bewertung bei Personengesellschaften ist viel freier. Die Gesellschafter beherrschen den Gesellschaftsvertrag, daraus folgt eine Entscheidungsfreiheit hinsichtlich der Bewertung. Nur wenn die Gesellschafter sich nicht einig sind, muß auf außerhalb des Gesellschaftsvertrags vorfindliche Normen zurückgegriffen werden, die aber ebenfalls nicht den Normen für Aktiengesellschaften entsprechen müssen. Vgl. ebd., S. 787 f.

[3] Zur Kritik an STÜTZEL vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 6 - 8. Hingewiesen sei jedoch darauf, daß STÜTZEL prinzipiell von den geltenden Rechtsvorschriften ausgeht, während COENENBERG (so jedenfalls auf S. 4) die bei der Erörterung von Bilanzfragen zugrundelegenden Ziele nicht ausschließlich auf die derzeit praktizierte Jahresabschlußrechnung bezieht.

wicklung der Gesellschaft unbedingt erforderlichen Informationen nur von einem Jahresabschluß plus ergänzender Angaben im Geschäftsbericht vermittelt werden können. Gerade die Jahresabschlüsse hätten größere Publizitätswirkung und durch die stärkere Formalisierung des Informationsmaterials in ihnen sei eine höhere Kommunikationseffizienz gegeben. Schließlich sei in empirischen Untersuchungen in ausreichendem Maße die Ansicht widerlegt, daß der Aktionär sich durch die Angaben im Geschäftsbericht über Bilanzierungsgrundsätze und Bewertungsverfahren befähigt fühlt, einen schiefen Blick in die Unternehmung aus dem Jahresabschluß durch die zusätzliche Angaben wieder zurechtzurücken. Bei EGNER wird die enge Fassung des Bilanzbegriffs abgelehnt. Wenn die Bilanz nur als reine Zusammenstellung der Vermögensteile und der Schulden mit der daraus sich ergebenden Erfolgsrechnung verstanden und die Informationswirkung des Jahresabschlusses abgelehnt wird, sei die Leistungsfähigkeit dieser Bilanz tatsächlich sehr begrenzt. [1]) Auch die Inhalte der einzelnen Bilanzzwecke unterliegen der Kritik. Zur Erfüllung der Dokumentationsfunktion wird die Bilanz nicht unbedingt benötigt. [2]) Hinsichtlich der Gläubigerschutzfunktion wird die Frage aufgeworfen, wie sie von einer Bilanz erfüllt werden kann, der die Fähigkeit abgesprochen wird, Vermögen und Gewinn sachgerecht auszuweisen. [3]) Zudem sind die Informationsbedürfnisse der Kleingläubiger nicht als Jahresabschlußaufgabe erfaßt. [4]) Der Ausschüttungssperre zum Zwecke des Gläubigerschutzes wird zur Last gelegt, daß darin nicht alle Rechtsformen einbezogen sind, die Automatik erst bei Vorliegen einer bedenklichen Lage eintritt und nur vorhandene, nicht dagegen potentielle Gläubiger

---

[1]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 23 f.

[2]) Vgl. ebd., S. 18.

[3]) Vgl. Engels, W., Bemerkungen (1976), S. 35.

[4]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 18

geschützt werden, wie überhaupt die Schutzfunktion nur auf die Gläubiger beschränkt ist, die Interessen der Minderheitsaktionäre dagegen unbeachtet bleiben. [1]) Zudem wird in der Kritik darauf hingewiesen, daß diese Funktion durch andere Regelungen als durch die Bilanz ebenso leicht erfüllt werden kann und zudem die Eignung für diesen Zweck erst bei Anerkennung der Erfolgsermittlung durch die Bilanz erreicht wird. [2]) Auch zur Erfüllung des vierten Bilanzzwecks, der Konkretisierung der Begriffe Gewinn, Verlust und Kapitalanteil ist nach der vorgebrachten Kritik im Gegensatz zu der Meinung STÖTZELs die Eignung zur Gewinnermittlung erforderlich. [3]) In einer Kritik des fünften Bilanzzwecks, der Regelung der Kompetenzverteilung wird angegeben, daß dazu primär der Gesellschaftsvertrag herangezogen werden muß. [4]) Aus der Übersicht über die sekundären Bilanzzwecke wird vor allem die fehlende Informationsorientierung dieses Bilanzansatzes kritisiert. [5])

Der funktionsanalytische Ansatz zeigt erste Ergebnisse in der Ableitung von Handelsbilanzzwecken auf. Dennoch können daraus nicht uneingeschränkt Gestaltungskriterien für die Handelsbilanz abgeleitet werden. Dazu sind die Thesen nicht eindeutig genug, wie die angeführten kritischen Äußerungen zum Ausdruck bringen.

---

[1]) Vgl. Egner, S. 19 f. und S. 73 ff.

[2]) Vgl. Engels, W., Bemerkungen (1976), S. 36 ff.

[3]) Vgl. ebd., S. 37 f. und Egner, H., Bilanzen (1974), S. 20.

[4]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 21. Bei der Betrachtung der Kritik an den Vorschlägen STÖTZELs fällt auf, daß die angegebenen Erörterungen sich ausschließlich auf seinen zweiten Aufsatz beziehen. Die früher erschienene Arbeit, aus der sich die Wechselwirkung von rechtspolitischen Zwecken der Bilanz und z. B. Bewertungsverfahren abzeichnet, bleibt dagegen sowohl bei EGNER als auch bei ENGELS unerwähnt.

[5]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 22 ff.

2. Deduktion von Handelsbilanzzielen nach MOXTER

Wesentlicher Bestandteil bilanztheoretischer Forschungen ist nach MOXTER die Interpretation des geltenden Bilanzrechts. [1] Die Kommentierung geltender Rechnungslegungsvorschriften ist auch vor dem Hintergrund der neuen Bilanztheorie nach der prospektiven Denkweise notwendig, die MOXTER maßgeblich beeinflußt hat. [2] Diese Denkweise stellt aber auf die Erfordernisse der öffentlich-rechtlichen (handelsrechtlichen) Rechnungslegungspflicht ohne direkten Bezug auf die geltenden Vorschriften ab. Da aber diese neu entwickelten Instrumente sich erst nach Ablauf einiger Jahrzehnte in Theorie und Praxis durchsetzen, sind auch für die Zwischenzeit eindeutige Rechnungslegungskriterien unabdingbar. [3] Um diese Kriterien zu ermitteln muß dann in einer Auslegung der gesetzlichen Vorschriften des gegenwärtigen Bilanzrechts gefragt werden, welche Anhaltspunkte aus den Einzelvorschriften über die mit ihnen beabsichtigten Ziel- und Normensysteme abgeleitet werden können. [4] Hierzu werden die einzelnen Regelungen der handelsrechtlichen Rechnungslegung danach abgefragt, welche Hinweise sich für spezifische Zwecksetzungen der "verschiedenen Handelsbilanzen" [5] ergeben. MOXTERs Ausgangspunkt ist, daß Rechnungslegungsgrundsätze, die der Durchsetzung von Rechnungslegungszielen dienen, notwendigerweise an speziellen Rechnungslegungsaufgaben orientiert sind, die Rechnungslegungsziele aber nicht unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens sind. [6]

---

1) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 213 und S. 6 (Hervorgehoben im Original).

2) Seine Vorstellungen über die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, aus denen deren konkrete Einzelregelungen abgeleitet werden müssen, hat MOXTER zuerst in einem Besprechungsaufsatz entwickelt. Vgl. Moxter, A., Bilanztheorie heute (1966), insbesondere S. 37 ff. (S. 59).

3) Vgl. ders., Statische Bilanztheorie (1967), S. 782.

4) Vgl. ders., Bilanzlehre (1974), S. 413 f.

5) So die Inhaltsangabe zum ersten Abschnitt, vgl. ebd., S. 5.

6) Dies sieht er am Beispiel der besonderen aktienrechtrechtlichen Rechnungslegungsaufgaben verdeutlicht. Vgl. ebd., S. 175 (teilweise hervorgehoben im Original).

Die Interpretation der grundlegenden Vorschriften der §§ 38 ff. HGB, in denen die Bilanz als ein das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellender Abschluß gekennzeichnet wird, und der allein im Konkursrecht vorfindlichen Sanktionsregelungen für die Mißachtung dieser Buchführungs- und Bilanzvorschriften zeigt nach MOXTER als maßgeblichen Zweck der allgemeinen Rechtsvorschriften des HGB den Schutz für alle, die beim Konkurs oder bei Zahlungsunfähigkeit des Kaufmanns Vermögensnachteile erleiden können. Zweck oder Inhalt der Rechnungslegungsaufgaben sind dann die Dokumentation und die Selbstinformation. Die Dokumentation der einzelnen Vermögensteile soll erschweren, Vermögensgegenstände beiseitezuschaffen und so arglistig dem Gläubigerzugriff zu entziehen; sie wird durch eine Reihe von Ordnungsvorschriften wie z. B. Aufbewahrungsfristen und das Gebot offener Bücherkorrekturen erreicht. [1]) Die Verpflichtung zur Selbstinformation durch die Bilanz soll verhindern, daß Unternehmer durch unzureichenden Informationsstand über ihre Schuldendeckungsmöglichkeiten in Zahlungsschwierigkeiten gelangen. [2]) Mit der beiden Rechnungslegungszwecken gemeinsamen Konkursorientierung, sieht MOXTER die allgemeine handelsgesetzliche Rechnungslegung also - trotz der für sie gleichzeitig geltenden unbeschränkten Haftung des Kaufmanns - an der Gläubigersicherung als obersten Schutzgedanken orientiert. [3])
Aus den Vorschriften zur aktienrechtlichen Rechnungslegung leitet MOXTER zwei obere, besondere Jahresabschlußaufgaben ab, die als Ausschüttungsregelung und als Informationsregelung gekennzeichnet sind. [4]) Der Bilanzzweck der Aus-

---

[1]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 26.

[2]) Vgl. ebd., S. 27.

[3]) Die Konkursvorsorge als Bilanzaufgabe. Vgl. Moxter, A., Aktivierungsgrenzen (1978), S. 822 f.

[4]) Aus der Besonderheit aktienrechtlicher Bilanzvorschriften ist mit Sicherheit auf besondere aktienrechtliche Bilanzaufgaben zu schließen. Vgl. ders., Bilanzlehre (1974), S. 54.

schüttungsregelung liegt in zwei besonderen Ausprägungen, der Ausschüttungssperre und der Mindestausschüttung vor. Die Ausschüttungssperre ist eine, aus der Schutzvorschrift Gläubigersicherung erwachsene Kompensation der aktiengesetzlichen Besonderheit der Haftungsbeschränkung der Gesellschafter und soll der Erhaltung eines Mindesthaftungsvermögens dienen; sie soll durch Vorschriften wie die Fixierung des maximal ausschüttbaren Betrags auf den Bilanzgewinn (im Gegensatz zum Jahresüberschuß aus der Subtraktion von Erträgen und Aufwendungen in der Erfolgsrechnung) erreicht werden. [1]) Die Realisierung einer Mindestausschüttung als zweite Ausprägung des Bilanzzwecks Ausschüttungsregelung entspricht der Schutzvorschrift für die Aktionäre (besonders der Minderheitsaktionäre) und wird durch Bestimmung von Grenzen der Verhinderung von Unterbewertungen, also Bewertungsmanipulationen durch die Unternehmensleitung angestrebt; außerdem bestehen außerhalb der Bilanzierungsvorschriften im Aktiengesetz diesem Grundsatz entsprechende Regelungen wie z. B. die Höchstgrenze für die Zuführung zu den freien Rücklagen und das Anfechtungsrecht der Aktionäre. [2]) Mit der Informationsregelung ist das in § 149 Abs. 1 AktG explizit angesprochene Jahresabschlußziel "möglichst sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft" mit der Einschränkung auf den Zusatz "im Rahmen der Bewertungsvorschriften" gemeint. [3]) Nach MOXTER sind auch die Gliederungsvorschriften des Aktiengesetzes für Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht anders als im Hinblick auf dieses Ziel zu verstehen. [4]) Während die Ausschüttungsregelung im Gesetz insbesondere in ihrer Ausprägung als Ausschüttungssperre in den Bewertungsvorschrif-

---

[1]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 52.

[2]) Vgl. ebd., S. 56.

[3]) Vgl. ebd., S. 57.

[4]) Vgl. ebd., S. 57.

ten näher präzisiert wird, sieht MOXTER den Zweck der Informationsregelung durch das Gesetz weitgehend unklar bestimmt, so daß zur Interpretation der damit vom Gesetzgeber beabsichtigten Bilanzaufgaben und der daraus abzuleitenden Informationsinhalte die Klärung der Informationsbedürfnisse vorausgesetzt ist. [1]
Aus den Gesetzesvorschriften für die übrigen Rechtsformen und aus den nur teilweise für sie fixierten besonderen Bilanzvorschriften hat MOXTER keine zusätzlichen Bilanzzwecke abgeleitet, aber die bereits genannten Zwecksetzungen in verschiedentlich modifizierter Form erkannt. So gilt für die GmbH nach den bislang noch gültigen Bestimmungen - die GmbH-Reform lehnt sich, wie erwähnt, noch weiter an das AktG an [2] - ausschließlich die Zwecksetzung Ausschüttungssperre, die sich aus der Gewinndefinition, dem Ausschüttungsverbot zur Erhaltung des Stammkapitals und der Passivierungspflicht für das Stammkapital deduzieren läßt. [3] Für die Genossenschaft läßt sich sowohl die Ausschüttungssperre als auch die Informationsregelung "möglichst sicherer Einblick" direkt aus dem Gesetzeswortlaut erkennen. [4]
Demgegenüber ist für die OHG als Zwecksetzung nur die Ausschüttungssperre gegeben, wenngleich auch nicht wie üblich zum Zwecke des Gläubigerschutzes, sondern speziell im Sinne des Gesellschafterschutzes; die Informationsregelung entfällt aufgrund der direkten Einsichtsmöglichkeiten in die Bücher der Gesellschaft. [5] Schließlich gilt für die KG eine komplizierte Form der Ausschüttungs-

---

[1] Diese Aussage ergibt sich aus den Ausführungen in S. 417 f. und S. 418 ff. bei Moxter, A., Bilanzlehre (1974).

[2] Vgl. ebd., S. 76 (Fußnote 3).

[3] Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre, (1974), S. 176.

[4] Vgl. ebd., S. 177.

[5] Vgl. ebd., S. 178.

sperre, hier jedoch wieder im Zusammenhang mit der Minderung der Haftungsmasse, verbunden mit einer Informationsregelung, die durch Fixierung von Informationsgrenzen (Abschrift der Jahresbilanz und Prüfungsrecht durch Einsicht in die Bücher) für die Kommanditisten gekennzeichnet ist. [1])
Aus dem Publizitätsgesetz tritt als weiterer Bilanzzweck die Information der Öffentlichkeit hinzu, die im Rahmen der gesetzlich fixierten Vorschriften inhaltlich bestimmt ist. [2]) Daneben lassen sich aus branchenorientierten besonderen Rechnungslegungsvorschriften weitere spezifische Zwecksetzungen für diese Unternehmen ableiten. [3])

Diese unterschiedlichen Zwecksetzungen der verschiedenen Handelsbilanzen sind dann in einer Interpretation der Gesetzesnormen zur Formulierung von Kriterien für die zweckentsprechende Bilanzgestaltung heranzuziehen. Diese Aufgabe nimmt MOXTER für die aktienrechtlichen Jahresabschlußziele Ausschüttungsregelung und Informationsregelung wahr. [4]) Einmal deswegen, da die aktienrechtlichen Bilanzvorschriften eine besondere Ausstrahlungskraft auch für die Bilanzen der übrigen Unternehmensrechtsformen haben. Zum anderen deshalb, da sie handelsrechtlich gesehen denkbar umfassend niedergelegt sind; ihr hoher Differenzierungsgrad ist ausschlaggebend gerade für ihre Ausstrahlungskraft. [5]) Und schließlich, weil sie darüberhinaus seit jeher starken Einfluß auf die Gestaltung der Einkommensteuerbilanz aufweisen. [6])

---

1) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 180 f.

2) Vgl. ebd., S. 181.

3) Vgl. ebd., S. 183 f.

4) Dies gibt Kruse, H. W., Bilanzierungswahlrechte und GoB (1976), S. 74, Anlaß zur Kritik.

5) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 175.

6) Vgl. ebd., S. 413.

Die Bedeutung dieses Ansatzes für die Bestimmung von eigenständigen Handelsbilanzzwecken als Ausgangspunkt der hier verfolgten Fragestellung ergibt sich in mehrfacher Hinsicht. Die Herausarbeitung der grundlegenden Zielsetzungen, Dokumentation und Selbstinformation, die vor dem Hintergrund der neuerdings wieder verstärkten Bestrebungen des Gesetzgebers zugunsten eines verbesserten Gläubigerschutzes zur Ermittlung von Kriterien zur Bestimmung des Bilanzinhalts besonders geeignet sind, [1]) führt dabei noch nicht unmittelbar zu besonderen Kennzeichnungen. Dagegen ist die Interpretation der unterschiedlichen Zielsetzungen der einzelnen Handelsbilanzen von besonderer Bedeutung. So können aus der Interpretation der Zielsetzung Ausschüttungssperre als relativ dominierendem Jahresabschlußziel bei Aktiengesellschaften für diese Rückschlüsse auf zweckentsprechende Wertansätze gezogen werden. Nach dem Sinn dieser Zielsetzung, der in der Erhaltung eines Mindesthaftungsvermögens im Gläubigerinteresse (Zugriffsmasse) liegt, "ist eine gewisse Tendenz zum Einzelveräußerungspreis als 'zentralen' Wertansatz" [2]) gegeben. Das Anschaffungswertprinzip der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften ergänzt diesen Wert, setzt ihm eine Grenze nach oben, um mit Rücksicht auf die Ausschüttungssperre überoptimistische Ansätze zu verhindern. [3]) Für den Bilanzinhalt folgt aus dieser Wertbestimmung die Maßgeblichkeit des Einzelveräußerungspreises für die Festlegung von Wertuntergrenzen und für die Interpretation des aktienrechtlichen Alternativwertbegriffs "beizulegender Wert". [4]) Also sind aus den besonderen aktienrechtlichen Jahresabschlußzielen besondere Folgerungen für die Bewertung

---

[1]) Vgl. Maul, K. H., Gesetzesinterpretation (1975), S. 152 ff. (auch S. 163).

[2]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 417 (teilweise hervorgehoben im Original).

[3]) Vgl. ebd., S. 417.

[4]) Vgl. ebd., S. 418.

in der Aktienbilanz zu ziehen. Das gleiche gilt für die Bilanzierung. So werden die Jahresabschlußziele für die Bestimmung der Aktivierungs- und Passivierungspflicht in der Interpretation der Ansatzkriterien herangezogen. [1])

Auch die besonderen Handelsbilanzzwecke anderer Rechtsformen führen zu besonderen Folgerungen für die Bestimmung von Bilanzansatzkriterien. In Übernahme dieser Aufgabenstellung stellt MAUL vor allem auf die Interpretation des quantitativen Bilanzinhalts für die Bilanz des Einzelkaufmanns und der Personenhandelsgesellschaften ab; für die Einzelunternehmung wird dazu die Forderung erhoben, mit Rücksicht auf die angestrebte Information über den Grad der Bestandsgefährdung des Unternehmens auch das Privatvermögen des Kaufmanns zu bilanzieren. [2])

Weiter kann als Kriterium für die Gestaltung des Bilanzinhalts in Übereinstimmung mit entsprechenden Überlegungen MOXTER's zu den Bilanzinformationen über das Schuldendeckungspotential die Forderung nach der Einzelverkehrsfähigkeit der nach den §§ 38 ff. HGB als Bilanzvermögen anzusetzenden Posten abgeleitet werden. [3])

---

[1]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 433 ff.

[2]) Vgl. Maul, K. H., Gesetzesinterpretation (1975), S. 155 f. Überraschend wird diese Forderung nicht auch für die OHG übernommen, da deren Bilanz aufgrund der bestehenden Gesellschaftsverhältnisse andere Funktionen zu erfüllen habe. Die Begründung liege in der Solidarhaftung der übrigen Komplementäre - bei der KG zusätzlich in der gesetzlichen Fixierung eines Mindesthaftungsvermögens -, eine Begründung, die beim Vergleich mit der Argumentation für den Einzelkaufmann nicht voll überzeugen kann, denkt man an die gleichfalls möglichen Risiken im Privatvermögen der OHG - Gesellschafter und an die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit der Auflösung der Gesellschaft bei Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters (§ 131 Nr. 5 HGB). Diese Folge ist zwar nicht zwangsläufig (§ 141 HGB), dennoch können sich aus der dann andernfalls notwendigen Auseinandersetzung mit dem ausscheidenden Gesellschafter Probleme für den Bestand der Gesellschaft ergeben. Zur OHG und KG vgl. ebd., S. 157 - 159.

[3]) Vgl. ebd., S. 159 (vgl. auch S. 156).

So gesehen ist die Handelsbilanz bei den verschiedenen Rechtsformen durch eine unterschiedliche Anzahl von Zwecksetzungen gekennzeichnet. Außerdem ist die einzelne Zwecksetzung dann in den verschiedenen Rechtsformen durch unterschiedliche Aufgabeninhalte geprägt. Diese Eigenständigkeit der Zwecksetzungen führt bei der Ableitung von Gestaltungskriterien im Wege der Interpretation der Gesetzesnormen zu abweichenden Handelsbilanzen. Die Gewinnermittlung ist nicht in diesem Katalog der Handelsbilanzaufgaben nach der Gesetzesauslegung aufgeführt. Wie die Vermögens ermittlung ist die Gewinnermittlung keine hinreichend definierte Bilanzaufgabe; beide sind nicht präzise genug formuliert, um als Kriterien für Bilanzinhalte dienen zu können. [1])

Das Fehlen dieser Aufgabe wird besonders von ENGELS angegriffen. Für ihn ist ausschließlich das Lernen aus den historischen Gewinnen für die Zukunft als Zweck der Bilanzierung anzunehmen. Nur wenn die Bilanz als Instrument zur Messung des Erfolgs der Vergangenheit anerkannt wird, ist die Bilanz auch ein geeignetes Instrument, an das gläubigerschützende Rechtsfolgen anknüpfen können.[2])

---

[1]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 378. Auch LEFFSON erkennt die Gewinnung vergleichbarer Periodenerfolge nicht als Ziel des handelsrechtlichen Jahresabschlusses an. Vgl. Leffson, U., GoB (1976), S. 82.

[2]) Vgl. Engels, W., Bemerkungen (1976), S. 45. Erfolgsermittlung und Erfolgsausweis als Zweck der Handelsbilanz stehen auch für FREERICKS fest. Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 64. Der Ausweis des erwirtschafteten Erfolgs als Hauptaufgabe der Bilanzierung ergebe sich zunächst aus der allgemeinen Analyse der Informationsbedürfnisse der Bilanzinteressenten (S. 33). In der speziellen Fragestellung nach den Zwecken der Handelsbilanz sieht er zum anderen deren allgemeinen Zweck und ihre rechtliche Funktion im Interessenschutz (S. 58), daneben noch Haupt- und Nebenzwecke (S. 59). Die Erfolgsermittlung als Zwecksetzung der Handelsbilanz glaubt er, trotz Eingeständnis des Fehlens von Hinweisen im HGB (S. 60) aus der allgemeinen Bilanzvorschrift des § 39 Abs. 1 HGB ableiten zu können (S. 62). Interessanterweise folgert er auch aus der nach § 120 HGB für die OHG speziellen Vorschrift - die nach § 167 Abs. 1 HGB auch für die KG gilt - die allgemeine Gültigkeit der Zwecksetzung Erfolgsermittlung für alle Handelsbilanzen (S. 63).

Wie die teilweise unterschiedlichen Ergebnisse der Ableitungen von STOTZEL und MOXTER sowie die zuletzt angeführte Kritik zeigen, werden in der Literatur auch bei der Auslegung der Gesetzesvorschriften mit der Handelsbilanz unterschiedliche Zwecksetzungen verbunden. Das gilt nicht nur für die Handelsbilanz in den verschiedenen Rechtsformen. Auch innerhalb der gleichen Rechtsform werden unterschiedliche Bilanzaufgaben herausgestellt. Ein Konsens über die Bilanzaufgaben nach den eindeutigen Vorschriften ist erforderlich.

3. "Consensus omnium" in der juristischen Ableitung von Handelsbilanzzwecken nach BAETGE

Obwohl die beiden bisher genannten Ableitungen erklärtermaßen von denselben geltenden Gesetzesvorschriften über die Handelsbilanz ausgehen und in einer Interpretation dieser Normen zu einem System von Zwecksetzungen gelangen wollen, treten unterschiedliche Ergebnisse auf.

BAETGE zeigt am Beispiel des Aktiengesetzes wie auch in dem Ansatz von LEFFSON über die Interpretation der gesetzlichen Vorschriften unterschiedliche Handelsbilanzzwecke hergeleitet werden. [1]) LEFFSON entwickelt das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung ausgehend von Hauptzwecken von Buchführung und Abschluß und über die Bedeutung ihrer Nebenzwecke. [2]) Dabei sind als Hauptzwecke die Dokumentation und Rechenschaft anzusehen - verbunden mit dem Hilfsprinzip der "materiality", dem Grundsatz der Informationsbegrenzung auf das Wesentliche. Als Nebenzwecke gelten die Aufgaben von Buchführung und Abschluß als Grundlage für weitere Lenkungsinstrumente, für die Errechnung des verteilbaren Jahresgewinns und für die Erhaltung des Eigenkapitals sowie als Besteuerungsgrundlage (wobei sich jedoch aus letzte-

---

1) BAETGE versucht einen Vergleich der Zwecke der Handelsbilanz von Aktiengesellschaften zwischen LEFFSON und MOXTER. Vgl. Baetge, J., Rechnungslegungszwecke (1976), S. 13 ff., insbesondere S. 14 - 18.

2) Vgl. Leffson, U., GoB (1976), S. 48 - 74.

rem keine Grundsätze oder Modifikationen der Grundsätze ergeben.)[1] In den Hauptzwecken jedes Jahresabschlusses bestehen zwischen MOXTER und LEFFSON also bereits wesentliche Unterschiede; in der Ableitung von STÖTZEL ist diese Unterscheidung nicht vorgesehen.

BAETGE sieht den Grund für diese sich widersprechenden Interpretationen in der Verschiedenheit der Interpretationskriterien der juristischen Methodenlehre und darüberhinaus in einem fehlenden Konsens über die Vorziehenswürdigkeit der einzelnen Kriterien.[2] Dieser fehlende Konsens über die Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses - auf den sich die Untersuchung von BAETGE primär bezieht - ist sowohl für die Bilanzersteller als auch für die Bilanzleser gleichermaßen unbefriedigend, denn erst nach Kenntnis der Transformationsregeln, nach denen die wirtschaftlichen Sachverhalte und Prozesse in die Zahlen der Buchführung und des Jahresabschlusses umgesetzt werden ist das Modell "Jahresabschluß" für beide Gruppen verwendbar. [3] BAETGE stellt demzufolge die Forderung nach der Eindeutigkeit dieser Transformationsregeln - das Postulat der Objektivität - auf, der im Gesetz durch eine Reihe von Regelungen bereits Rechnung getragen worden ist, so daß diese Forderung in besonderem Maße für die Interpretationsspielräume in den Bewertungsvorschriften und für die Verweise auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als vom Gesetzgeber bewußt offengelassenen Gesetzeslücken [4] zutrifft. [5] Im Aktiengesetz, in dem der Gesetzgeber einen ausgewogenen Kompromiß zwi-

---

1) Vgl. Leffson, U., GoB (1976), S. 70.

2) Vgl. Baetge, J., Rechnungslegungszwecke (1976), S. 13 f. und S. 16.

3) Vgl. ebd., S. 17.

4) Vgl. ebd., S. 21.

5) Vgl. ebd., S. 17 f.

schen den divergierenden Interessen und Zielen verschiedener Informationsadressaten versucht hat, schließt BAETGE dann auf eine oberste Zwecksetzung der Interessenregelung, der dann die Zwecksetzungen der Ausschüttungsregelung (mit den Ausprägungen Ausschüttungssperre bzw. Erhaltung des Eigenkapitals oder Gläubigerschutzfunktion und Mindestausschüttung) und der Informationsregelung bzw. Dokumentation und Rechenschaft untergeordnet sind. [1]) Das wesentliche Element in diesem Zweckschema ist, daß die vorher wegen der divergierenden Herleitungsmethoden als unterschiedlich gekennzeichneten Zweckelemente des aktienrechtlichen Jahresabschlusses von MOXTER und LEFFSON darin aufgenommen und gleichgesetzt sind. [2]) Jedoch ist dieses Zweckschema nicht generell zur Verdeutlichung der Zwecksetzungen der Aktienbilanz geeignet, sondern zur Interpretation der im Gesetz vorhandenen Spielräume und für die Ableitung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, also für den nicht ausdrücklich geregelten und demnach nicht nach den dahinterstehenden Willen des Gesetzgebers direkt abfragbaren Teil der Rechnungslegungsvorschriften. [3]) Demzufolge sind mit dieser Zweckbestimmung primär auch nicht die Interessen der Gläubiger angesprochen. Diesen hat der Gesetzgeber durch explizite und eindeutige Novellierung von Gesetzesvorschriften - beispielsweise durch Höchstwertvorschriften (d. h. besondere Ausschüttungssperregeln) Rechnung getragen. [4]) Zudem würde die vorrangige Orientierung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und der auslegungsbedürftigen Bewertungsvorschriften an der Ausschüttungssperre den unverzichtbaren Interessen der Anteilseigner widersprechen; damit

---

[1]) Vgl. Baetge, J., Rechnungslegungszwecke (1976), S. 23.

[2]) Vgl. ebd., S. 24.

[3]) Auslegungsbedürftig sind z.B.: die alternativen Wertobergrenzen, die Bemessung planmäßiger Abschreibungen, die Beurteilung von Verbrauchsfolgen, also alle Interpretationsspielräume und die GoB. Vgl. ebd., S. 26.

[4]) Vgl. ebd., S. 25 und 26.

würde eine Gruppe, die der Gläubiger, einseitig bevorzugt. [1]) Außerdem entspricht die mit der Interessenregelung betonte Dominanz der Informationsregelung (bzw. Dokumentation und Rechenschaft) dem Willen des Gesetzgebers, da die zur Erfüllung der Zwecksetzung Ausschüttungssperre anzuwendenden Höchstwertvorschriften gleichzeitig zu einer faktischen Informationsbegrenzung führen, die der Zwecksetzung "möglichst sicherer Einblick" entgegensteht. [2]) In der Deduktionsbasis Interessenregelung, die am Postulat der Objektivität ausgerichtet ist, kann für die Ableitung der Transformationsregeln die Wahlfreiheit nicht ganz ausgeschaltet werden; die freie Wahl der Anwendung bestimmter Regeln ist aber dadurch eingeengt, daß die getroffene Entscheidung im Geschäftsbericht dokumentiert wird und folglich "... der Jahresabschluß eindeutig ist und auf die in bestimmter Weise aggregierten Geschäftsvorfälle rückgeschlossen werden kann." [3])

Da der vorgetragene Lösungsweg primär für den aktienrechtlichen Jahresabschluß bestimmt ist, bleibt die Frage nach der Bilanzzweckproblematik bei den übrigen Rechtsformen. Wie für die Aktienbilanz können auch für die Bilanzen der anderen Rechtsformen aus den Gesetzesvorschriften vorbestimmte Zwecksetzungen erkannt werden. Im Ansatz von STOTZEL, aber im besonderen bei MOXTER sind sie ausführlich angesprochen. Aber auch für die übrigen Unternehmungen bleibt ein nicht durch spezielle Gesetzesvorschriften ausgefüllter Interpretationsspielraum und die Verweisung auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Sie sind gegenüber der Aktienbilanz aufgrund der dort ausführlicheren Kodifizierung von Bilanzierungsregeln noch sehr viel umfangreicher. Auch hier muß versucht werden, zu einem Konsens über die je-

---

1) Vgl. Baetge, J., Rechnungslegungszwecke (1976), S. 27.
2) Ebd., S. 28.
3) Ebd., S. 30.

weiligen Bilanzzwecke zu gelangen, um dem Bilanzierenden und dem Bilanzleser ein eindeutiges System von Bilanzzwecken zu vermitteln, aus dem sich, neben den direkt im Gesetz vorgegebenen, auch die durch Interpretation zu ermittelnden Transformationsregeln eindeutig ableiten lassen.

3.3 Ableitung von Handelsbilanzzwecken aus dem Informationsaspekt

Der Informationsaspekt der Handelsbilanz und der in ihr ausgewiesenen Bilanzzahlen ist als weitere Einflußgröße bei der Bestimmung der Handelsbilanzaufgaben zu sehen. Dieser Ausgangspunkt führt zu den Fragestellungen, für wen die Handelsbilanz erstellt wird und welche Informationsbedürfnisse damit befriedigt werden sollen. Mit EGNER läßt sich der Informationsaspekt dadurch kennzeichnen, daß die Buchhaltung und der Jahresabschluß als ein Informationssystem aufgefaßt werden kann, "mit dessen Hilfe in der Realität vorhandene Informationen gesammelt, gefiltert und transformiert werden, um schließlich in Entscheidungen einer Person einzugehen, mit dem Ziel, den "Nutzen" dieser Person oder den 'Zielerfüllungsgrad' zu erhöhen", [1] also als zielgerichtetes Informationssystem im Dienst der an einem Unternehmen interessierten Personen. [2] Die Ermittlung von Jahresabschlußzielen nach dieser Grundauffassung wird, wie COENENBERG gezeigt hat, in der Literatur in einer gesamtwirtschaftlich orientierten und in einer einzelwirtschaftlich orientierten Ableitung versucht. [3] Die Kennzeichnung und Beurteilung der in beiden

---

[1] Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 5.

[2] Vgl. ebd., S. 9.

[3] Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 9 - 16.

Ableitungen verfolgten Gesichtspunkte steht zunächst im Vordergrund. Erst danach soll versucht werden, mögliche Zwecksetzungen der Handelsbilanz oder ein System von Bilanzzwecken nach dem Informationsaspekt anzugeben.

3.3.1 Gesamtwirtschaftlich orientierte Deduktion

Der Ausgangspunkt des gesamtwirtschaftlichen Ansatzes für die Formulierung von Jahresabschlußzielen ist in einem gesamtwirtschaftlich erwünschten Verhalten der Informationsempfänger zu sehen. Die durch die Rechnungslegung vermittelten Informationen wirken sich über die Entscheidungsparameter der Adressaten des Jahresabschlusses auf deren Verhalten aus. Demzufolge ist dessen Zielsetzung so zu formulieren, daß die nach dieser Zielsetzung gestalteten Bilanzinformationen zu einer gesamtwirtschaftlich erwünschten Entscheidung der Bilanzadressaten führen. [1]) In einer Analyse der Grundthesen gesamtwirtschaftlicher Ableitungen kommt COENENBERG zu einem Urteil, das die Indeterminiertheit des gesamtwirtschaftlichen Ansatzes feststellt. [2]) Aus diesem Grunde würden auch die meisten Autoren, die die Jahresabschlüsse nicht allein aus den gesetzlichen Vorschriften ableiten, unterstellen,

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G. Jahresabschlußinformationen (1969), S. 9. COENENBERG zeigt hier an Beispielen aus der bilanztheoretischen Literatur, daß einige Autoren aus dieser Hypothese eine Erklärung des Konjunkturgeschehens abgeleitet haben und hieraus die Bilanzierung zu Wiederbeschaffungskosten forderten (z. B. FRITZ SCHMIDT, GRANT, MATHEWS). Andere Autoren betonen die gesamtwirtschaftliche Bedeutung einer möglichst vollständigen Information der Unternehmer über alle Ergebnisse ihres Wirtschaftens (z. B. LE COUTRE, SCHMALENBACH) oder stellen die Notwendigkeit umfassender Informationen an die Anteilseigner und Kreditgeber im Hinblick auf die gesamtwirtschaftlich optimale Allokation des Kapitals heraus (z. B. SCHMALENBACH, DYCKMAN, THOMAS, LITTLETON).

[2]) Vgl. ebd., S. 12.

daß ein an den Informationsbedürfnissen orientierter Jahresabschluß gleichzeitig zu einem gesamtwirtschaftlich erwünschten Informationsangebot führt, eine Annahme, die direkt zur einzelwirtschaftlichen Ableitung der Bilanzzwecke führt. [1])

3.3.2 Handelsbilanzzwecke in einzelwirtschaftlicher Betrachtung

Dieser einzelwirtschaftliche Ansatz liegt in der Literatur in zwei möglichen Ausprägungen vor. Nach dem ersten steht der Charakter des Jahresabschlusses als Führungsinstrument im Vordergrund, demzufolge ist die Ableitungsgrundlage in den Zielen des Bilanzierenden zu sehen. [2]) Die zweite mögliche Ausprägung sieht den Jahresabschluß als Informationsinstrument der Jahresabschlußadressaten, und daraus folgend die Ableitung der Zwecksetzungen aus den unterschiedlichen Zielvorstellungen der externen Unternehmungsbeteiligten, ein Ansatz, dem in den meisten neueren bilanztheoretischen Untersuchungen gefolgt wird. Auch COENENBERG hat diesen Ansatz favorisiert. [3]) Wegen seiner Bedeutung und Verbreitung in der Bilanzliteratur ist demnach im folgenden auf den einzelwirtschaftlichen Ansatz im einzelnen einzugehen. Beide Ableitungsgrundsätze und ihre Ergebnisse sind auf die Beantwortung der Frage nach den Handelsbilanzzwecken zu untersuchen. [4])

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 12. Deshalb ist die gesamtwirtschaftliche Deduktion nicht weiter zu verfolgen. Auf die Untersuchung von Rappaport, A., Objectives (1964), S. 951 ff. ist jedoch hinzuweisen.

[2]) Vgl. ebd., S. 12.

[3]) Vgl. ebd., S. 14 und 16.

[4]) Wegen der Fülle der hierzu vorliegenden Literatur wird dazu versucht, in gebotener Kürze für die Bilanzzweckproblematik erforderlichen Angaben zu machen.

3.3.2.1 Jahresabschluß als Führungsinstrument

Diese Ausprägung des einzelwirtschaftlichen Ansatzes wird seit der Frühzeit bilanztheoretischer Forschungen verfolgt. Ausgangspunkt ist die Frage nach dem Empfänger der Bilanzinformationen, unabhängig von der Frage nach der zweckmäßigen Bilanzauffassung, also grob gesprochen welcher Art diese Informationen sind, ob die Bilanzen nun primär zur Darstellung des Vermögens oder des Gewinns , geeignet sind.
In einer bilanztheoretischen Untersuchung des Jahresabschlusses in seiner Eigenschaft als Informationsinstrument stellt hierzu GUTENBERG eine Sonderaufgabe der Bilanz im Rahmen der Kontroll- und Führungsinstrumente fest, "... die Aufgabe, über den Erfolg oder Mißerfolg unternehmerischer Aktivität innerhalb einer Geschäftsperiode zu informieren." 1) Dabei gibt es in der Frage nach dem Bilanzadressaten für GUTENBERG nur eine Antwort. "Fragt man noch einmal kurz, wem die Bilanz Informationen über die Vermögens- und Gewinnlage des Unternehmens geben soll, dann lautet die betriebswirtschaftliche Antwort: Zuerst und vor allem den Unternehmern selbst und denjenigen, die die Geschäfte des Unternehmens verantwortlich leiten." 2)
Diese Auffassung hat nach COENENBERG als wesentliche Voraussetzung, daß die Kenntnis des Zusammenhangs zwischen dem Ausmaß der unternehmerischen Zielerreichung und den alternativen Messvorschriften des Jahresabschlusses gefordert werden muß. 3) Da hier auf das Problem der unternehmerischen Zielsetzungen nicht explizit eingegangen werden kann,

---

1) Vgl. Gutenberg, E., Bilanztheorie (1965), S. 19.

2) Vgl. ebd., S. 20.

3) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 12.

soll auf die von COENENBERG herausgearbeiteten unterschiedlichen Zielvorstellungen der Unternehmensleitung hingewiesen werden, die dem Jahresabschluß als Führungsinstrument gänzlich unterschiedliche Stellungen und Zwecksetzungen auferlegen.

1. Informationsgewinnung für unternehmerische Entscheidungen

Wird der Jahresabschluß als Instrument zur Ermittlung von Informationen für die Vorbereitung von Führungsentscheidungen der Unternehmensleitung aufgefaßt, [1]) so wird damit unterstellt, daß die Jahresabschlußinformationen über die Verbesserung des Informationsstandes der Unternehmensleitung die Qualität der unternehmerischen Entscheidungsprozesse erhöht. [2])
Wenn in der Kritik zunächst auch zugegeben werden muß, daß die Unternehmensleitung in der Praxis auf die Bilanz als globales innerbetriebliches Informationsinstrument kaum verzichten wird, [3]) sind doch Zweifel berechtigt, ob angesichts der weiteren Rechnungslegungsinstrumente dem Jahresabschluß noch dieselbe Bedeutung zugemessen werden kann, wie zu der Zeit, als die unternehmerischen Abrechnungsinstrumente erst in ihren Anfängen begriffen waren wie beispielsweise zur Zeit SCHMALENBACHs. "Die quantitativen Methoden, die heute eingesetzt werden müssen, um Führungsentscheidungen in Unternehmen vorzubereiten, sind komplizierter und leistungsfähiger als eine einfache doppelseitige Additionsrechnung, wie sie die Bilanz darstellt." [4])

---

[1]) COENENBERG nennt als Anhänger dieser Auffassung vor allem SCHMALENBACH (und damit die dynamische Bilanzauffassung) sowie GORDON und KUHN. Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 12 (Fußnoten 1 und 2).

[2]) Vgl. ebd., S. 13.

[3]) Vgl. ebd., S. 13.

[4]) Vgl. Albach, H., Synthetische Bilanztheorie (1965), S. 22.

Diese Feststellung gilt heute, angesichts des durch die Weiterentwicklung der elektronischen Datenverarbeitung begünstigten Vordringens komplexer unternehmerischer Informationssysteme in noch viel stärkerem Maße. [1]) Die primäre Bedeutung des Jahresabschlusses als Informationsinstrument und seine Gestaltung auf dieses Ziel hin ist demzufolge nicht mehr gegeben. Zudem wird dabei ein wesentlicher Aspekt der Handelsbilanz, die öffentliche Rechnungslegung durch Publizitätsvorschriften nicht ihrer Bedeutung entsprechend berücksichtigt. Aus der Publizität des Jahresabschlusses eines großen Teils der Unternehmungen - und hierbei sogar der wirtschaftlich bedeutendsten - müssen sich zwangsläufig Folgerungen für seine Zwecksetzung ergeben. Diese Folgerungen gehen in diesem Ansatz vollkommen unter.

2. Instrument der Manipulation und Oberzeugung

Die mit dem zuletzt genannten Argument angesprochene Empfängerorientierung des Jahresabschlusses wird in einem weiteren Ansatz der Handelsbilanz als Führungsinstrument deutlich. Auch hier sind die Ziele des Bilanzierenden maßgebliche Ableitungsbasis in Richtung einer vom Bilanzersteller gewollten Verhaltensbeeinflussung der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Empfänger von Jahresabschlußinformationen. [2]) Das hier angeschnittene Problem wird in einer Ausrichtung der materiellen Bilanztheorie auf

---

1) STROBEL z. B. mißt dem Jahresabschluß bei einer umfassenden komplexen Unternehmensplanung keine Bedeutung zu. Vgl. Strobel, W., Bilanztheorie (1978), S. 395 ff. (396).

2) Vgl. Kappler, E., Informationsverhalten (1972). Er bezeichnet die Bilanz als klassisches Instrument der Informationsweitergabe bzw. Informationspolitik (S. 16). Ziel der Bilanzpolitik ist dann, durch Bilanzinformationen beim Bilanzinteressenten Einstellungen zu erhalten und/oder zu erzeugen, die ein vom Bilanzierenden als wünschenswert zu erachtendes Verhalten induzieren (S. 74). Vgl. auch Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 14.

eine Theorie der Bilanzpolitik deutlich, nach der die Bilanz eine Instrumentalfunktion zur Verhaltensbeeinflussung der an der Unternehmung interessierten Gruppen erfüllt. [1]) HEINEN sieht in dieser Orientierung der Bilanz den Charakter der Bilanzgestaltungsmöglichkeiten als Alternativen des Bilanzerstellers, während die Verhaltensweisen der Adressatengruppen sich als die Konsequenzen dieser Bilanzierungsalternativen - also der verfolgten Zwecksetzungen der Bilanz - darstellen. [2]) Das Problem der Bilanzgestaltung - die unternehmerische Bilanzpolitik in diesem Sinne - beinhaltet dann "... alle Maßnahmen zur Verstärkung, Veränderung oder Schaffung neuer Attitüden der Bilanzadressaten mit dem Ziel, die eigenen Vorstellungen der Unternehmensleitung besser durchsetzen zu können." [3])

In dem hier angesprochenen Ansatz zur Durchdringung der Zweckproblematik der Handelsbilanz zeigt sich, obwohl prinzipiell noch von den Zielvorstellungen des Bilanzerstellers ausgegangen wird, bereits eine weitgehende Annäherung an das erklärte Ziel in den neueren bilanztheoretischen Untersuchungen. Auch hier sind die Zielvorstellungen der Bilanzinteressenten festzustellen, um dann durch geeignete Bilanzgestaltungsmaßnahmen den gewünschten Manipulationserfolg zu erreichen. Dazu ist jedoch eine deskriptive Theorie des Informationsverhaltens der Bilanzinteressenten notwendig, ihren Feststellungen ist die Erklärung darüber zu entnehmen, wie mit Hilfe der Bilanzen die Informationen vermittelt werden können und warum und in welcher Weise gerade diese Informationen bestimmte Wirkungen zur Folge haben oder nicht. [4]) Aus den unterschiedlichen Interessenzielen zwingende Gestaltungsnormen für die Rechenschaftslegung

---

1) Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 30.

2) Vgl. ebd., S. 39.

3) Vgl. ebd., S. 120 (Hervorgehoben im Original).

4) Vgl. Kappler, E., Informationsverhalten (1972), S. 75.

abzuleiten, liegt dann im Aufgabenbereich der Betriebswirtschaftslehre als praktisch-normativer Wissenschaft. [1])

Neben dieser Verweisung auf die offen bleibenden Probleme der Ermittlung der Bilanzzwecke aus den Interessenzielen der Bilanzleser wird der Ansatz der Handelsbilanz als Instrument der Verhaltensbeeinflussung auch mit dem Hinweis auf die gesetzliche und freiwillige Prüfung durch unabhängige Instanzen teilweise abgelehnt. Gerade in der freiwilligen Unterziehung einer Abschlußprüfung können Anhaltspunkte dafür gesehen werden, daß die Unternehmensleitungen dem Ziel der Manipulation des Bilanzlesers nicht absoluten Vorrang einräumen, also gewissermaßen - wenngleich mit zugestandenen Einschränkungen - ein objektives Bild anstreben. Somit kann zwar die Verhaltensbeeinflussung als existentes Ziel im Rahmen der Bilanzgestaltung anerkannt werden, der Bestimmung als dominierendes Ziel des Jahresabschlusses kann jedoch nicht zugestimmt werden. [2]) Auch nicht als dominierendes Ziel neben den gesetzlich fixierten Jahresabschlußzielen. Diese Festlegung würde der obersten Zwecksetzung der Interessenregelung im Sinne von Interessenausgleich entgegenstehen. Dieser Interessenausgleich läßt auf gegensätzliche Interessen von Bilanzersteller und Bilanzadressaten schließen. Somit bleibt für die Frage nach den Zwecken der Handelsbilanz in ihrer Eigenschaft als Informationsinstrument der Hinweis auf die im Verlauf der Untersuchung der Informationsbedürfnisse der Bilanzadressaten offenzulegenden Zielvorstellungen, die die Bilanzleser mit den durch die Bilanz vermittelten Informationen verbinden.

---

[1]) Vgl. Bischofberger, W., Rechenschaftslegung (1971), S. 199.

[2]) So z. B. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 16.

.3.2.2 Jahresabschluß als Informationsinstrument externer Jahresabschlußadressaten

Die Deduktion von Jahresabschlußzielen aus den Zielvorstellungen externer Jahresabschlußadressaten wird besonders in den jüngeren bilanztheoretischen Untersuchungen verfolgt. COENENBERG sieht in verschiedenen Äußerungen einer Vielzahl von Anhängern dieses Ansatzes eine Übereinstimmung mit den Ableitungskriterien des juristischen wie des gesamtwirtschaftlichen Ansatzes gegeben. Die Aufgabe einer Bilanztheorie ist nach seiner Ansicht demzufolge darin zu erblicken, Kriterien für eine Informationserzeugung zu ermitteln, die eine optimale Information der externen Unternehmungsbeteiligten - unter der Voraussetzung der Reduktion von Manipulationsspielräumen - gewährleisten. [1]) Schwierigkeiten ergeben sich vor allem bei der notwendigen weiteren Präzisierung dieser allgemein formulierten Zielsetzung.
In der vorläufigen Kennzeichnung des Informationsaspektes der Bilanz wurde bereits deutlich gemacht, wozu die durch die Bilanz vermittelten Informationen verwendet werden. Die Informationsempfänger ziehen diese Informationen heran, um ihrerseits Entscheidungen zu treffen. [2]) Dadurch, daß die Bilanzinformationen in den Entscheidungsprozeß der Bilanzinteressenten als Entscheidungsparameter eingehen, wirken sie notwendigerweise verhaltensbeeinflussend, da jede effiziente Informationsvermittlung eine Reduktion der Ungewissheit des die Informationen aufnehmenden Entscheidungssubjekts zur Folge hat. [3])

---

1) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 16.

2) Vgl. Engels, W., Bewertungslehre (1962), S. 217.

3) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 30.

Zur Konkretisierung des Jahresabschlußziels Informationsvermittlung stellt COENENBERG zwei gegensätzliche Gestaltungskriterien vor: Einmal die Jahresabschlußaufgabe, alle nur denkbaren Informationen über die Unternehmung durch die Bilanz den Bilanzadressaten zu vermitteln, die Auswahl der relevanten Informationen bleibt hier dem Benutzer des Jahresabschlusses vorbehalten; zum anderen wird bereits bei der Aufstellung des Jahresabschlusses entschieden, über welche Ereignisse in der Unternehmung die Bilanz Informationen vermitteln soll, hier liegt es im Aufgabenbereich des Bilanzerstellers, die benutzerrelevanten Informationen zu bestimmen. [1])
Die erste Gestaltungsalternative ist aus mehreren Gründen abzulehnen. Als gewichtiger Nachteil wird genannt, daß sowohl dem Ersteller als auch dem Benutzer des Jahresabschlusses umfangreiche Informationsaufgaben auferlegt werden, darüberhinaus wird es als unsicher angesehen, ob der Informationsempfänger in der Lage ist, die für ihn erforderlichen Informationen aus diesem umfangreichen Angebot abzuleiten. [2]) Der Jahresabschluß enthält aber in jeder bisher bekannten Gestaltung notwendigerweise zusammengefaßte Zahlen. Also ist das Auswahlproblem bezüglich der Kriterien einer Zusammenfassung der Vielzahl vorliegender Informationen nicht vollständig ausgeschaltet.

Der zweiten Gestaltungsmöglichkeit wird demgegenüber eine erhebliche Informationsrationalisierung bescheinigt. [3]) Jedoch ist dazu die Bestimmung eindeutiger und kontrollierbarer Filterregeln vorausgesetzt, um das Problem der Willkür in der Zusammenfassung der

---

1) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 30.

2) Vgl. ebd., S. 31 f.

3) Vgl. ebd., S. 32.

Jahresabschlußinformationen weitgehend auszuschalten. [1]) Die Ermittlung dieser Filterregeln ist einmal auszurichten an der Bestimmung desjenigen Interessentenkreises, die als Merkmalsträger die konkrete Ausprägung des Informationsziels des Jahresabschlusses konstituieren. [2]) Zweitens ist die Frage nach den Informationsbedürfnissen dieser als Merkmalsträger erkannten Personen und Personengruppen zu klären. [3]) Bei der Ermittlung von Jahresabschlußzielen nach der Betrachtung der Bilanz als Informationsinstrument der Bilanzadressaten wird folgerichtig jeweils die Darstellung der verschiedenen an der Bilanz Interessierten vorangestellt, wobei der Kreis der infrage kommenden Interessengruppen auf diejenigen eingeschränkt werden muß, deren Entscheidungen durch Informationen der bilanzierenden Unternehmung unmittelbar oder mittelbar beeinflußt werden. Bilanztheoretische Untersuchungen nach diesem Ansatz versuchen daran anschließend die besonderen Informationsbedürfnisse der so eingeschränkten Bilanzinteressenten auszusondern und in eine Rangfolge zu bringen. Nach Ansicht von MOXTER beispielsweise kann die Publizitätspflicht bestimmter Jahresabschlüsse nicht so extensiv ausgelegt werden, daß eine generelle Informationspflicht der Öffentlichkeit gegenüber besteht. [4]) Dies bedeutet aber nicht, allein die bereits am Bilanzstichtag mit der Unternehmung in Verbindung stehenden Personen und Personengruppen als maßgeblich für die Ableitung von Jahresabschlußzwecken anzuerkennen. Auch die erst nach erfolgter Bilanzierung und vielleicht gerade aufgrund der für sie positiven Bilanzinformationen mit der Unternehmung Kontakt aufnehmenden Gruppen - zusätzliche Kreditgeber, neu eintretende Gesellschafter oder Arbeitnehmer - müssen beachtet werden.

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 31 f.

[2]) Vgl. ebd., S. 32.

[3]) Vgl. ebd.

[4]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 419.

In der Frage nach der Ermittlung der Informationsbedürfnisse der einmal als Jahresabschlußadressaten fixierten Informationsinteressenten zeigt COENENBERG drei verschiedene Methoden auf. Ein erstes Ableitungsverfahren, die Befragung der verschiedenen Adressatengruppen, erweist sich "als besonders problematisch, weil die Befragten oft nur die herkömmlichen Jahresabschlußrechnungen kennen und deshalb ihre durch diese Rechnungen unter Umständen nicht befriedigten Informationsbedürfnisse nicht hinreichend genau zu spezifizieren vermögen." [1]) Auch die Möglichkeit der Ermittlung dieser Bedürfnisse durch experimentelles oder statistisches Testen der Auswirkungen alternativer Rechnungslegungsmethoden auf die Entscheidungsergebnisse der Bilanzadressaten muß mit den dort genannten Einwendungen abgelehnt werden.
Die Kritik richtet sich bei experimentellen Analysen insbesondere gegen die nicht genügende Wirklichkeitsnähe der Versuchsanordnungen. Gegen die empirisch-statistischen Testverfahren wird zurecht ins Feld geführt, daß sie zumeist Aussagen über alternative Rechnungslegungsinstrumente vermissen lassen, da in der Empirie nur bilanzrechtlich zugelassene Verfahren mit geringen Variationsmöglichkeiten feststellbar sind. [2]) Für COENENBERG stellt sich somit nur eine Lösungsmöglichkeit dar, die Informationsbedürfnisse der externen Jahresabschlußadressaten aus ihren Entscheidungsprozessen, für die die Bilanzinformationen ja letztlich benötigt werden, abzuleiten. [3])

Auch in anderen Untersuchungen der Zweckproblematik von Bilanzen wird dieses, auch als deduktive Ermitt-

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 33.

[2]) Vgl. ebd., S. 34.

[3]) Vgl. ebd., S. 34 f. Diesem Ausgangspunkt wird zugestimmt.

lungsmethode bezeichnete Verfahren als zulässig angesehen und angewendet. [1])

Als Merkmalsträger des Jahresabschlusses, deren Informationsbedürfnisse durch die Bilanz zu erfüllen sind, werden nach der koalitionstheoretischen Betrachtung alle Personen identifiziert, "die aufgrund ihrer Stellung zur Unternehmung als (aktuelle oder potentielle) externe Koalitionsteilnehmer zu klassifizieren sind, also alle nicht dauerhaft zur internen Kontrollgruppe gehörenden Anteilseigner, Kreditgeber, Beschäftigten, Kunden und Lieferanten der Unternehmung." [2]) Ihre Informationsbedürfnisse ergeben sich aus den Zielvorstellungen, die sie durch ihre Beteiligung an der Unternehmung realisieren wollen. Aus der Vielfalt der nichtfinanziellen Zielgrößen und der Schwierigkeiten, die Zielerfüllungsgrade alternativer Rechnungslegungsverfahren dahingehend empirisch zu überprüfen, glaubt COENENBERG auf die finanziellen (monetären) Zielvorstellungen einschränken zu müssen, wobei er zudem die Vermutung ausspricht, daß für eine große Anzahl der nicht finanziellen Zielgrößen der Realisierungsgrad von bestimmten monetären Sachverhalten abhängig ist. [3]) Die Zielkriterien des Jahresabschlusses bilden die von den externen Bilanzadressaten angestrebten finanziellen Anreize, wobei die Informationsbedürfnisse sich

---

[1]) Vgl. beispielsweise Egner, H., Bilanzen (1974), S. 10. Auch FREERICKS folgt diesem Prinzip, wenn er folgert, daß die Informationsbedürfnisse und -ansprüche der Bilanzempfänger den Bilanzzweck und damit den Bilanzinhalt bestimmen (a) und daß der Bilanzinteressent seine Entscheidungen aufgrund seiner Interessenlage trifft (b) (von der ja die Informationsbedürfnisse und -ansprüche abhängen, d. V.). Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 16 (a) und S. 32 (b). Schließlich ist hier vor allem auf HEINEN hinzuweisen, der als Kriterien der Bilanzgestaltung die Bilanzzwecke bezogen auf die Adressaten und deren Entscheidungen bezeichnet. Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 29 (Hervorhebung im Original). Alle drei Autoren unterscheiden sich jedoch wesentlich von COENENBERG, in dem sie der Beschränkung der Bilanzadressaten auf die externen Adressaten nicht folgen.

[2]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 72 f.

[3]) Vgl. ebd., S. 73.

sowohl auf die Art, die Höhe, die zeitliche Verteilung und die Sicherheit des zu erwartenden Anreizstromes ausrichten. [1]) Bei dieser Reduktion der Informationsbedürfnisse ist jedoch zu beachten, daß die finanziellen Informationsbedürfnisse nicht auf eine Gewinngröße beschränkt sind, wie aus einer Gegenüberstellung der Anreize und Beiträge deutlich ersichtlich ist. [2])

Der hier skizzierte Ansatz, Handelsbilanzzwecke ausschließlich aus den Informationsbedürfnissen externer Jahresabschlußadressaten abzuleiten, kann nicht ohne Kritik bleiben. Auch wenn der Jahresabschluß - und der Geschäftsbericht bei Aktiengesellschaften - zumeist das einzige Informationsinstrument des Unternehmens ist, das auch "outsidern" zugänglich ist, [3]) kann das nicht zur alleinigen Ausrichtung der Handelsbilanz auf diesen Zweck führen. Hierzu muß an die, von der Praxis kommende Erfahrungstatsache erinnert werden, daß auch die Unternehmensleitung auf das globale Informationsinstrument nicht verzichten wird. Dasselbe gilt für den Aufsichtsrat, den MOXTER zusammen mit der Unternehmensleitung (Vorstand der Aktiengesellschaft) als unspezifische Jahresabschlußadressaten bezeichnet. [4]) In diesem Zusammenhang wird betont, daß der Jahresabschluß ja auch Bilanz im Sinne der §§ 38 ff. HGB ist; demzufolge ist der Vorstand als Kaufmann im Sinne des

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformationen (1969), S. 74.

[2]) Vgl. ebd., S. 77. Anreize können z. B. auch Kursgewinne sein. Darüberhinaus weist er an anderer Stelle darauf hin, daß für eine den Informationswünschen der externen Unternehmensbeteiligten entsprechende Rechnungslegung die jährliche Feststellung des Gewinns als Maßgröße selbst der ergebnisabhängigen Einkommenszahlungen nicht ausreicht. Vgl. ders., Jahresabschluß (1974), S. 451 und die auf S. 452 ff. angegebenen weiterführenden Ansätze.

[3]) Vgl. Leffson, U., Gesamtwirtschaftliche Lenkung (1971), S. 8.

[4]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 419.

§ 38 HGB anzusehen und die zwangsläufige Folge dieser Betrachtung muß sein, auch die Bedeutung der handelsrechtlichen Selbstinformationspflicht des Vorstandes in die Zweckproblematik einzubeziehen. Wenngleich die Notwendigkeit der Beachtung der Informationsbedürfnisse externer Jahresabschlußadressaten erkannt und übernommen wird, so muß dennoch die Beschränkung der Zweckableitung darauf hinsichtlich der Gestaltung der Jahresabschlußinformationen abgelehnt werden.
Auch in anderer Blickrichtung ist das Informationsbedürfnis der Unternehmensleitung von Bedeutung. Das betrifft weniger die Informationen über das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Unternehmung, oder über die Zusammensetzung der Erträge und Aufwendungen, die die Unternehmensleitung in direktem Zugriff in die Aufzeichnungen des Unternehmens und den übrigen Rechnungslegungsinstrumenten weitaus besser ableiten kann. Das Informationsinteresse der Unternehmensleitung ist auch auf die von den übrigen Bilanzadressaten und deren Interessenlage geforderten Auskünfte und außerdem auf die, nach bestehenden Konventionen durch die Bilanz zu vermittelnden Daten, an die bestimmte Folgerungen geknüpft sind, gerichtet. [1])

.3.3 Handelsbilanzzwecke aus den Informationsinteressen der Bilanzadressaten

In den bilanztheoretischen Untersuchungen wird auf unterschiedliche Weise versucht, allgemeine und besondere Interessen der Bilanzadressaten festzustellen und mit der Bilanz in Verbindung zu bringen.

---

1) Beispielsweise Tantiemezahlungen, die von den Unternehmensbeteiligten auf der Grundlage bestimmter Jahresabschlußzahlen zugestanden werden. Außerdem ist an die Entlastung der Unternehmensleitung durch die Unternehmensbeteiligten zu denken, die diese anhand der Bilanzinformationen zu entscheiden haben.

Die Identifizierung des als Bilanzadressaten zu fixierenden Personenkreises soll aus den verschiedenen dazu möglichen Unterteilungen auf die von EGNER bestimmten Gruppen abgestellt werden, die je nach den gesetzlichen Vorschriften oder tatsächlichen Machtverhältnissen teilweise oder in vollem Umfang als Empfänger der jeweiligen Bilanz angesehen werden können.[1] Die Bilanzadressaten umfassen demnach die Gruppe der Eigentümer (einschließlich der potentiellen Eigentümer), die Gläubiger (einschließlich der zukünftigen Gläubiger), die Arbeitnehmer (darunter fallen auch die pensionierten Mitarbeiter und die möglichen zukünftigen Arbeitnehmer), die Unternehmensleitung, die Marktpartner, die Finanzverwaltung und die sonstige Öffentlichkeit, wobei unter den aufgezählten Gruppen mehrfach Überschneidungen möglich sind.[2] Dabei gilt die Einschränkung, daß die Unternehmung und die von ihr in der Bilanz vermittelten Informationen in die Entscheidungsprozesse der Adressaten einbezogen werden müssen, damit diese Gruppen als Bilanzadressaten Anerkennung finden.

Ohne im einzelnen auf die verschiedenen Ermittlungsmethoden oder einzelne Interessenstrukturen einzugehen, kann hier vorläufig festgestellt werden, daß die Interessenlage der Bilanzadressaten zu vielfältig ist, um einen einheitlichen Bilanzzweck aussondern zu können, wie dies z. B. FREERICKS versucht, wenn er aus dem bei allen Bilanzadressaten und -interessenten vorhandenen Interesse für einen Erfolgsausweis unmittelbar als Hauptzweck der Bilanzierung

---

1) Z. B. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 24 - 81. Hier wird versucht, mögliche Informationsinteressen und Zahlungsbemessungsinteressen der Bilanzadressaten zu ergründen. Vgl. auch Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 16 ff. Dabei ist jedoch zu beachten, daß hier das Informationsinteresse aller Bilanzinteressenten primär auf den Erfolgsausweis festgelegt werden soll. Vgl. insbesondere die Zusammenfassung S. 33.

2) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 10

den Ausweis des erwirtschafteten Erfolgs ableitet. [1]) Dem in anderen Untersuchungen, insbesondere bei EGNER festgestellten Ergebnis, zumindest zwei voneinander abweichende Interessenziele der an einer Unternehmung und den von ihr vermittelten Zahlenwerk Interessierten zu unterscheiden, gebührt demgegenüber der Vorzug. Diese unterschiedlichen Interessenziele sind einmal die Informationsinteressen - wobei finanzielle und nicht finanzielle Informationsinteressen unterschieden werden - und Zahlungsbemessungsinteressen. [2]) Werden diese typisierten Informationsinteressen weiter untersucht, so zeigt sich, daß sie sowohl positiver als auch negativer Natur sein können, d. h. einzelne Gruppen können ein Interesse daran haben, daß anderen Gruppen bestimmte Informationen vorenthalten werden. [3]) Daraus folgt, daß die einzelnen Gruppen dann unter dem erwirtschafteten Erfolg abweichende Gewinngrößen verstehen. Außerdem können diese typischen Gruppeninteressen noch von Sonderinteressen einzelner Gruppen überlagert werden. [4])
In einer zusammenfassenden Matrix, in der positive wie negative Informations- bzw. Zahlungsbemessungsinteressen gegenübergestellt werden, zeigt EGNER die Unterschiedlichkeit der Ausprägung dieser Interessen zwischen den einzelnen Gruppen. Darüberhinaus wird eine Vielzahl von möglichen Zielkonflikten innerhalb der jeweiligen Interessenstrukturen offenbar. [5]) In einer detaillierten Untersuchung der in der Bilanztheorie vorgelegten Bilanzauffassungen weist EGNER nach, daß weder in den klassischen Bilanzauffassungen noch in den bisher vorgelegten bilanztheoretischen Lösungsversuchen eine Schlichtung dieser Konfliktsituationen erreicht wird. [6]) Von

---

[1]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 33.

[2]) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 11 f.

[3]) Vgl. ebd., S. 12.

[4]) Vgl. ebd., S. 12.

[5]) Vgl. ebd., S. 81 - 84.

[6]) Vgl. ebd., S. 85 ff., insbesondere S. 182.

diesem informationsorientierten Standpunkt zeigt sich dasselbe Ergebnis wie in der Ableitung der Handelsbilanzzwecke nach dem juristischen Ansatz, der ebenfalls eine obere Zielsetzung als Kompromiß divergierenden Handelsbilanzzwecke erforderlich macht. Auch bei der Ableitung der Handelsbilanzzwecke aus den Interessen der Bilanzadressaten kann bei der Frage nach einer der Gestaltung der Rechnungslegung notwendigerweise zugrundeliegenden Zielsetzung demnach nicht von einem einheitlichen, aus den Interessen der Bilanzadressaten abzuleitenden Bilanzzweck oder Bilanzzwecksystem ausgegangen werden. Vielmehr muß die Gestaltung der Bilanz selbst als Ergebnis einer Kompromißlösung zwischen den widerstrebenden Interessen einzelner Gruppen gesehen werden.

4 Mehrzweckorientierung der Handelsbilanz und Folgerungen für ihr Verhältnis zur Steuerbilanz

Wesentliche Voraussetzung einer Aneinanderbindung von Handels- und Steuerbilanz ist das Vorliegen einheitlicher oder zumindest komplementärer Zwecksetzungen. Aus den bisherigen Ausführungen folgt, daß die Aussage über einen einheitlichen Handelsbilanzzweck der Vielgestaltigkeit der mit diesem Rechenwerk verbundenen Zwecksetzungen nicht gerecht wird. Dabei hat die Analyse der vom Gesetzgeber in den gesetzlichen Vorschriften niedergelegten Zwecksetzungen bereits sowohl innerhalb derselben Rechtsform unterschiedliche Zwecksetzungen gezeigt wie darüberhinaus weitere Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsformen. Auch bei der Untersuchung der Informationsaufgabe der Handelsbilanz wird diese These von der Uneinheitlichkeit und Vielgestaltigkeit der Zwecksetzungen der Handelsbilanz bestätigt. HEINEN hat

diese Feststellung folgendermaßen zusammengefaßt: "Je nachdem, welche Adressatengruppen mit jeweils typischen Entscheidungsproblemen unterstellt werden, welche Zielvorstellungen der Bilanzersteller verfolgt und wie er die Einstellungen der Adressaten interpretiert, und je nachdem, welche bilanzrechtlichen Nebenbedingungen zu beachten sind, ergeben sich verschiedenartige 'Bilanzzwecksysteme', die sich kaum in ein gemeinsames Ordnungsschema einfügen lassen. Die Ableitung eines einheitlichen Bilanzzwecks ist damit nicht mehr möglich". [1]) Als Folge dieser Zweckvielfalt ergibt sich für die Aufgabe der Gestaltung von Bilanzprinzipien, daß ein Interessenausgleich notwendig ist. [2]) Dabei wird von HEINEN der Weg einer ergänzten Mehrzweckbilanz beschritten, als deren Grundmodell die Handelsbilanz herangezogen wird, die in besonderem Maße in ihrer Konzeption die Berücksichtigung einer Mehrzahl von Bilanzzwecken mehreren Bilanzadressaten vorsieht; soweit darüberhinausgehende Sonderinteressen nicht im Grundmodell berücksichtigt werden, bietet sich die Möglichkeit an, die Aussagefähigkeit durch Ergänzungsrechnungen zu erhöhen. [3])

Die Handelsbilanz, so ist nach der bisherigen Erörterung festzuhalten, ist ein Informationsinstrument, das auf einen Ausgleich einer Mehrzahl von unterschiedlichen Zwecksetzungen gerichtet ist. Die von den Befürwortern einer strengen Aneinanderbindung der Handels- und Steuerbilanz aufgestellte These, die Handelsbilanz sei auf einen Hauptzweck ausgerichtet - der dann mit dem Hauptzweck der Steuerbilanz übereinstimmen soll - ist nach diesem Ergebnis nicht haltbar. Die von den Verfechtern dieser These genannte Zwecksetzung - Ermittlung und Ausweis des maximal

---

1) Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 30 (teilweise hervorgehoben im Original)

2) Vgl. ebd., S. 121.

3) Vgl. ebd., S. 123.

ausschüttbaren oder entziehbaren Betrags [1] - wurde in der Analyse weder nach dem Ansatz der Gesetzesinterpretation noch nach dem informationsorientierten Ansatz eindeutig identifiziert. Auch wenn diese Zielsetzung implizit in den Zwecken Ausschüttungsregelung (juristischer Ansatz) oder Zahlungsbemessungsinteressen (informationsorientierter Ansatz) zum Ausdruck kommen würde, ist nach der Analyse keineswegs eine dominierende Stellung ersichtlich. Zudem muß diese These nach zwei Gesichtspunkten beurteilt werden. Wenn Gewinn danach das ist, was über den Betrag hinaus erwirtschaftet wird, der zur Erhaltung der Unternehmung notwendig ist, so wird dieser Erhaltungsgrundsatz von dem der gegenwärtigen Handelsbilanz (und der Steuerbilanz) zugrundeliegenden Nominalwertprinzip nur in unzureichendem Maße erreicht. [2] Außerdem würden sich auch bei Anwendung dieses Gewinnbegriffs bei unterschiedlichen Rechtsformen abweichende Gewinngrößen ergeben. Der Grund liegt in der unterschiedlichen Bedeutung der Ausschüttungssperre bei den einzelnen Rechtsformen. Bei Rechtsformen ohne Haftungsbeschränkung ist sie von untergeordneter Bedeutung, [3] der maximal ausschüttbare Betrag kann unter Beach-

---

1) Vgl. dazu u. a. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 323. Zudem ist diese Zielsetzung selbst umstritten. Vgl. dazu u. a. die Kontroverse zwischen SCHNEIDER, SCHILDBACH, JACOBS und BOLSENKÖTTER. Schneider, D., Aktienrechtlicher Gewinn (1971), S. 607 ff; ders., "Aktienrechtlicher Gewinn" in der Diskussion (1972), S. 180 ff.; Schildbach, T., Stellungnahme (1972), S. 40 ff.; Jacobs, O.H., Stellungnahme (1972), S. 173 ff.; Bolsenkötter, H., Anmerkungen (1972), S. 179 ff.

2) Vgl. Schneider, D., Unternehmensbesteuerung (1967), S. 214.

3) Die Ausschüttungssperre muß aber auch bei den Unternehmungsformen ohne Haftungsbeschränkung dann wirksam werden, soweit ein Entzug der Mittel nicht mehr durch spätere Einlagen im Konfliktfall ausgeglichen werden kann.

tung der Zielsetzung Ausschüttungssperre höher sein als bei anderen Rechtsformen, deren Haftungsbeschränkung zur stärkeren Beachtung dieser Sperrfunktion führt. Der Handelsbilanzgewinn ist somit bereits Ergebnis eines Kompromisses zumindest zwischen den Zielsetzungen Ausschüttungsregelung und Ausschüttungssperre. Dieser Kompromiß ist nach Rechtsformen verschieden. Eine einheitliche Gewinnziffer für die Handelsbilanz kann aus dieser Betrachtung nicht abgeleitet werden. Auch in der Interpretation der Zahlungsbemessungsinteressen nach dem informationsorientierten Ansatz läßt sich keine Einheitlichkeit der Zahlungsbemessungsinteressen der Handelsbilanz nachweisen. [1])

Nicht zuletzt ist zu beachten, daß die These von der Vereinbarkeit der wesentlichen Zielsetzung - die Ermittlung des maximal ausschüttbaren Betrags - auch von der Steuerbilanz eine Einheitlichkeit in dieser Frage voraussetzt. Die der Steuerbilanz zugrundeliegenden Zielsetzungen und ihr Verhältnis zu denen der Handelsbilanz sind im weiteren darzustellen.

---

1) Vgl. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 84. EGNER zeigt, welche Zahlungsbemessungsinteressen der verschiedenen Gruppen (ohne Fiskus) schon in der Handelsbilanz konfliktär sind. Außerdem sieht er die positiven Zahlungsbemessungsinteressen des Fiskus mit allen anderen Gruppen im Konflikt.

4 Analyse der Steuerbilanzzwecke

4.1 Mögliche Ableitungen der Steuerbilanzzwecke

Auch die Notwendigkeit einer Untersuchung der Zweckproblematik der Steuerbilanz ergibt sich aus dem für eine Erörterung des Bilanzierungsproblems zu beachtenden Ausgangspunkt, "daß die Ausgestaltung einer jeden Rechnung allein von deren Zielsetzung bestimmt werden kann". [1]) Sollen Aussagen über die zweckentsprechende Ausgestaltung der Rechnungslegungsvorschriften für die Steuerbilanz folglich abgeleitet werden, so ist die Analyse ihrer Zwecksetzung unabdingbar. Dieser Forderung ist nach einer Bemerkung von JACOBS in der vielfältigen Literatur zu den Problemen der Steuerbilanz nicht in ausreichendem Umfang gefolgt worden. [2]) Wie bei der Untersuchung der Zweckproblematik der Handelsbilanz ist zur Beantwortung der Frage nach den Steuerbilanzzwecken zunächst auf die für sie maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften abzustellen, denn in den kodifizierten Gestaltungsprinzipien hat der Gesetzgeber die mit der steuerlichen Bilanz von ihm verfolgten Zielvorstellungen primär niedergelegt. In diesem Zusammenhang ergibt sich eine erste Schwierigkeit aus der fehlenden Begriffsbestimmung der Steuerbilanz in den Steuergesetzen, so daß dabei mehr auf ihre Stellung in der Praxis, ihre Bedeutung im Rahmen der Besteuerung und auf konkrete Einzelvorschriften hingewiesen werden muß. Neben der Analyse der Zweckgerichtetheit der rechtlichen Gestaltungsvorschriften ist die Frage zu stellen, ob und inwieweit theoretische Untersuchungen über eine, den aus übergeordneten Rechtsgrundsätzen abgeleiteten Zwecksetzungen besser entsprechende Steuerbilanz in der Lage sind,

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 133.

[2]) Vgl. ebd., S. 10.

die Frage nach der Vereinbarkeit der Zwecksetzungen der handels- und steuerrechtlichen Bilanz zu beantworten. Auch diese Untersuchung ist in dem bereits für die Analyse der Handelsbilanzzwecke vorgegebenen Rahmen einzuschränken. Nicht die Beantwortung der Frage nach der idealen Ausgestaltung der Rechnungslegung wird angestrebt, sondern die Erklärung der bestehenden Zweckproblematik und deren Auswirkung auf die Gestaltung des Verhältnisses zwischen Handels- und Steuerbilanz.

.2 Ableitung der Steuerbilanzzwecke aus den gesetzlichen Vorschriften

.2.1 Maßgebliche rechtliche Gestaltungsprinzipien der Steuerbilanz

Der Begriff Steuerbilanz, hier im Verhältnis zur periodischen Handelsbilanz in ihrer Ausprägung als Ertragssteuerbilanz verstanden, [1]) hat sich in der Literatur als für die Gewinnermittlung nach dem

---

[1]) Zur Abgrenzung der ordentlichen Steuerbilanzen (Ertragsteuerbilanz, Gewerbesteuerbilanz, Vermögensteuerbilanz) von den außerordentlichen Steuerbilanzen (z. B. Sanierungs-, Abwicklungs-, Verschmelzungs-, Umwandlungsbilanz) vgl. insbesondere Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 141. Eine etwas abweichende Bezeichnung der sog. Vermögensteuerbilanz gebraucht MOXTER, der sie als Einheitswertbilanz versteht. Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 187 f. Dagegen unterscheidet FREERICKS periodisch zu erstellende Bilanzen (wobei nach dem Steuergegenstand abgegrenzt nur die Ertragsteuer- und die Vermögenssteuerbilanz genannt werden) und aperiodisch zu erstellende Bilanzen (die außerordentlichen Bilanzen bei BÖHLER/SCHERPF); er sieht die Vermögensteuerbilanz jedoch auch besser als Vermögensaufstellung bezeichnet. Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 251. Die gleiche Unterscheidung der Steuerbilanz nach dem Steuergegenstand in Ertrag- und Vermögensteuerbilanz findet sich bei Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 26.

Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz maßgebenden, [1]) und nach deren Bestimmungen aufgestellten [2]) Bilanz durchgesetzt. Im Gesetz ist diese Begriffsbestimmung nirgends niedergelegt. Die Gestalt und der Charakter als Bilanz ergeben sich nicht aus dem Gesetz. Nur bei der Aufstellung einer Einheitsbilanz oder aus Zweckmäßigkeitsgründen liegt diese Form vor. [3]) Die Ableitung von Steuerbilanzzwecken aus einer gesetzlichen Begriffsbestimmung ist also nicht möglich. Die weitere Möglichkeit der Ableitung aus dem System von Einzelvorschriften wird dadurch erschwert, daß eine gesetzliche Kodifizierung nach dem Beispiel der aktienrechtlichen Bilanz mit der Angabe von Bilanzansatz- und Gliederungsbestimmungen fehlt. Dennoch enthalten die zu beachtenden Steuergesetze teilweise sehr konkrete Gestaltungsprinzipien für die Steuerbilanz. Maßgeblich für die Steuerbilanz sind in diesem Zusammenhang die Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes über das Einkommen als Bemessungsgrundlage dieser Steuern, sowie die allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung, insbesondere die Bestimmungen über die Durchführung der Besteuerung. Ergänzende Regelungen stellen die Durchführungsverordnungen dar, daneben sind Verwaltungsanordnungen wie Richtlinien, Erlasse und Verfügungen

---

[1]) Vgl. die Definition der Steuerbilanz bei Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 141 (teilweise hervorgehoben im Original). Nach der Begriffsbestimmung bei Ascher, T., Steuerbilanz (1958), S. 89, ist sie ein periodischer Jahresabschluß, bei dessen Aufstellung die einkommen- und körperschaftsteuerlichen Bestimmungen, die handelsrechtlichen Normen und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden müssen.

[2]) Vgl. die Begriffsbestimmung des herrschenden Schrifttums bei Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 251 f.

[3]) Vgl. dazu S. 3.

als jene rechtlich beachtliche Ausführungsbestimmungen von Bedeutung, die sich vor allem aus der Steuerrechtsprechung ergeben. [1]) Nicht zuletzt aus diesem Grunde muß die Rechtsprechung der Steuergerichte als weiterer, maßgebender Einflußfaktor für die Festlegung von Gestaltungsprinzipien für die Steuerbilanz hervorgehoben und ihre Bedeutung für die Analyse der Steuerbilanzzwecke betont werden.

Unter den genannten gesetzlichen Vorschriften stellen die Regelungen des Einkommensteuergesetzes über Bilanzierung und Bewertung (§§ 5 - 7 f. EStG) die grundlegenden Rechtsnormen für die Steuerbilanz dar. Ihre Bedeutung für alle Unternehmungen ist aus der Vorschrift des § 5 Abs. 1 EStG abzuleiten, der sich auf die besondere Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich bei Vollkaufleuten bezieht. Als Vollkaufleute sind dabei alle Unternehmungen anzusehen, die im Handelsregister eingetragen sind (§ 5 HGB). [2]) Die Eigenschaft des Vollkaufmanns für die in der Form der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung betriebenen Unternehmungen ergibt sich aus besonderen Vorschriften des Gesellschaftsrechts. So werden in § 3 AktG und in § 13 Abs. 3 GmbHG diese Gesellschaften als Handelsgesellschaften im Sinne des Handelsgesetzbuchs bezeichnet, die mit den Personengesellschaften nach § 6 HGB als Vollkaufmann anzusehen sind. Darüberhinaus verweist § 8 Abs. 1 KStG auf die Maßgeblichkeit der einkommensteuerlichen Vorschriften für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens. Diese einkommensteuerlichen Vorschriften, die genannten §§ 5 - 7 f. EStG stellen Einzelregelungen über Bilanzansatz und Bewertung in der Steuerbilanz dar. Eine allgemeine Vorschrift des Einkommensteuergesetzes über die Steuerbilanz ist in § 5 Abs. 1 EStG zu sehen, der die handelsrechtlichen Grund-

---

[1]) Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 141.

[2]) Vgl. Spangemacher, G., Rechtslehre (1974), S. 261 und 262.

sätze ordnungsmäßiger Buchführung und damit die Handelsbilanz für die Ermittlung des steuerlichen Einkommens maßgeblich macht. Nach dieser Vorschrift sollte insbesondere der Bilanzansatz durch Anwendung dieser Grundsätze zu entscheiden sein. Auch die Bewertung ist, soweit nicht besondere einkommensteuerliche Vorschriften entgegenstehen, nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden. Die Analyse der derzeitigen Situation des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im ersten Abschnitt hat jedoch zum Ergebnis geführt, daß diese Maßgeblichkeit der Handelsbilanz durch Gesetz und Rechtsprechung mehrfach durchbrochen ist. Für die Ansatzentscheidung in der Steuerbilanz haben sich besondere steuerliche Grundsätze entwickelt, deren Folgerungen teilweise den handelsrechtlichen Grundsätzen entgegenstehen. Auch im Rahmen der Bewertung besteht, über die im Gesetz aufgeführten Spezialvorschriften hinaus, im Teilwert ein besonderer steuerlicher Wertansatz, der die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in ihrer Bedeutung weiter vermindert. Die heutige Rechtswirklichkeit [1]) der Steuerbilanz zeigt also statt ihrer Abhängigkeit und Ableitung von der Handelsbilanz ihre "de-facto-Autonomie" [2]) und darüberhinaus noch eine umgekehrte Beeinflussung, die Ansätze in der Handelsbilanz sind in großem Umfang von der steuerlichen Bilanzierung abhängig.

4.2.2 Folgerungen aus der fehlenden Kodifizierung für die Analyse der Steuerbilanzzwecke

Das Fehlen einer Kodifizierung der Steuerbilanz in den Steuergesetzen hat zur Folge, daß die Deduktion ihrer Zwecksetzungen aus einer Rechtsvorschrift nicht

---

[1]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 255.

[2]) Vgl. Neumann, L., Wirtschaftsgut (1964), S. 195. DIETZ stellt dazu fest, daß trotz des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sich eine eigene Steuerbilanz entwickelt hätte. Vgl. Dietz, H., Normierung (1971), S. 17.

unmittelbar möglich ist. Die Analyse der Steuerbilanzzwecke in der Literatur behilft sich bei ihrer Ableitung deswegen mit dem Hinweis auf die Stellung der Steuerbilanz im Besteuerungsverfahren und auf die, aus konkreten Einzelbestimmungen über die Bilanzierung und Bewertung nach steuerlichen Grundsätzen erkennbaren Absichten und Tendenzen des Gesetzgebers. [1]

Die Bedeutung der Steuerbilanz für die Ertragsbesteuerung wird durch die allgemeine Definition des Gewinns in § 4 Abs. 1 EStG bestimmt. Danach lautet die Grundregel für den Vermögensvergleich - im Gegensatz zur Überschußrechnung der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als zweites, grundsätzlich mögliches Gewinnermittlungsverfahren - daß als Gewinn der Unterschied des Betriebsvermögens zum Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres anzusetzen ist. [2] Die weiterhin zu beachtenden Vorschriften der §§ 5 - 7 f. EStG beziehen sich auf ergänzende Vorschriften für diese Gewinnermittlung, insbesondere auf die Bewertung der im Rahmen des Betriebsvermögens anzusetzenden Wirtschaftsgüter. Die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist nach den weiter oben getroffenen Feststellungen für alle buchführungspflichtigen Unternehmungen [3] gleichermaßen verbindlich. Ergänzend sind zur Feststellung des steuerpflichtigen Einkommens noch die einzelsteuerlichen Besonderheiten zu beachten, wie z. B. die Vorschriften über Einlagen, Entnahmen und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bei der Einkommensteuer und etwa über die verdeckten

---

[1] SAELZLE beschreibt diesen Ausgangspunkt so: "Hinweise auf die Ziele der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung lassen sich sowohl aus der Analyse des engeren Sinnzusammenhanges und der Entstehungsgeschichte der jeweiligen gesetzlichen Vorschriften als auch aus den entsprechenden Implikationen allgemeiner Besteuerungsgrundsätze gewinnen. Beide Möglichkeiten ... ergänzen sich." Vgl. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 182.

[2] Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 142.

[3] D. h. neben den in § 5 Abs. 1 EStG genannten buchführungspflichtigen Vollkaufleuten darüberhinaus noch die nach den Vorschriften der Abgabenordnung zusätzlich buchführungspflichtigen Minderkaufleute.

Gewinnausschüttungen und die nicht abziehbaren Aufwendungen bei der Körperschaftsteuer. Aus der für beide Steuern vom Einkommen verbindlichen grundsätzlichen Gewinnermittlungsvorschrift durch den Vergleich zweier Reinvermögen, die sich aus den Steuerbilanzen zum Beginn und zum Ende des Wirtschaftsjahres errechnen, wird als unbestrittener primärer Zweck der Steuerbilanz die Gewinnermittlung abgeleitet. [1])

Die bereits angedeuteten steuergesetzlichen Einzelregelungen und die Vielzahl von ergänzenden Bestimmungen und Erläuterungen, die in den Richtlinien und Erlassen der Finanzverwaltung und durch die Urteile der Steuergerichte zum Bilanzsteuerrecht ergangen sind, beziehen sich in besonderem Maße auf die Erfüllung dieser steuerbilanziellen Zielsetzung der Gewinnermittlung. So hat sich im Bilanzsteuerrecht in der Lehre vom Wirtschaftsgut eine eigenständige Behandlung der Fragen der Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht herausgebildet, durch die dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung - der Erfassung des zutreffenden Periodengewinns - Rechnung getragen werden soll. [2])

Auch die bilanzsteuerrechtliche Teilwertlehre, die sich mit den Problemen der steuerbilanziellen Bewertung auseinandersetzt, ist nach dem Gesichtspunkt dieser besonderen Gewinnermittlung in der Steuerbilanz entwickelt worden. Die Aufgabe des besonderen steuerbilanziellen Wertansatzes Teilwert ist es, eine

---

1) FREERICKS bezeichnet diese primäre Aufgabe der Steuerbilanz als Erfolgsermittlung, um bereits in der Bezeichnung zum Ausdruck zu bringen, daß nicht nur positive Erfolgsbeträge (Gewinne) sondern auch Verluste durch den Vermögensvergleich ermittelt werden. Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 256. Angesichts der weiteren Verbreitung der Bezeichnung Gewinnermittlung für diesen primären Steuerbilanzzweck in der Literatur wird dieser Unterscheidung in der weiteren Untersuchung nicht gefolgt.

2) Vgl. Federmann, R., Bilanzierung (1978), S. I28.

untere Wertgrenze im Interesse der Ermittlung des Periodengewinns zu bestimmen. [1]) Die durch diese Einzelregelungen geschaffenen Gestaltungsregeln für die Steuerbilanz unterstreichen also die primäre Zielsetzung der Gewinnermittlung.
Daneben wurde eine zusätzliche Zielsetzung der Steuerbilanz in einer Reihe von Einzelvorschriften geschaffen. Besonders in den Jahren nach der Währungsreform hat sich in den gesetzlichen Vorschriften über die Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz die Tendenz gezeigt, die Steuerpolitik zunehmend zur Verfolgung bis dahin außerfiskalischer Zielsetzungen, insbesondere zur Erreichung wirtschafts- und konjunkturpolitisch wünschenswerter Auswirkungen auszugestalten. Daraus ergibt sich für die Analyse der Zwecke der bestehenden Steuerbilanz ein weiterer wesentlicher Anhaltspunkt.
In der derzeit geltenden rechtlichen Ausgestaltung der Bilanzierungsbestimmungen des Einkommensteuerrechts läßt sich noch ein dritter Einflußfaktor auf die Zwecksetzungen der Steuerbilanz aussondern. Durch die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ergeben sich, soweit die Einzelregelungen nicht zwingende steuerliche Gestaltungsprinzipien und demzufolge steuerliche Zielsetzungen wie Gewinnermittlung und Lenkungsfunktion wesentlich werden lassen, auch für die Steuerbilanz die Probleme der Zweckorientierung der Handelsbilanz. Durch die unverändert für steuerliche Zwecke übernommenen Ansätze schlagen die in den handelsbilanziellen Gestaltungsregeln zur Auswirkung gelangten Ziele der Handelsbilanz auf die Steuerbilanz durch. [2])

---

[1]) Vgl. Wöhe, G., Bilanzierung (1976), S. 375.

[2]) Durch die Konzeptmaßgeblichkeit des § 5 Abs. 1 EStG "... ist das steuerliche Abschlußkonzept in einem handelsrechtlichen Abschlußkonzept verankert, das von der Rechtskonzeption primär unternehmenspolitisch ausgerichtet sein müßte." Vgl. Strobel, W., Bilanztheorie (1978), S. 391. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 188, folgert, daß dies dazu führten kann, offene steuerliche Bilanzierungsprobleme den Zielen der Einkommensbesteuerung zuwiderlaufend zu entscheiden.

Aus diesen Ausführungen zeigt sich, daß durch die gegenwärtigen Bilanzierungsbestimmungen einerseits über die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz und den Einsatz der Steuerbilanz als fiskalisches Lenkungsinstrument andererseits neben der Gewinnermittlung zusätzliche Ziele, aber auch Zielkonflikte in die Steuerbilanz hineingetragen werden. [1])

4.3 Zwecksetzungen der Steuerbilanz und immanente Zielkonflikte

4.3.1 Gewinnermittlung als primärer Steuerbilanzzweck

4.3.1.1 Bedeutung der Besteuerungsgrundsätze für die Konkretisierung des Primärzwecks Gewinnermittlung

Die Bedeutung der Steuerbilanz innerhalb des Besteuerungsverfahrens wurde mit dem Hinweis auf die allgemeine Gewinnermittlungsregel für die Besteuerung der Einkünfte nach dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz herausgestellt. Danach ergibt sich der Gewinn als Bemessungsgrundlage dieser Steuern - abgesehen von den besonderen steuergesetzlichen Modifikationen - aus dem Vergleich des Betriebsvermögens zu Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres. Das diesem Vergleich zugrundelegende Betriebsvermögen ergibt sich aus der Steuerbilanz. Die für die Steuerbilanz zu beachtenden einkommensteuerlichen Verordnungen, Richtlinien und Rechtsprechung beziehen sich auf die zutreffende Ermittlung des Betriebsvermögens durch einen, den Zielen des Gesetzgebers entsprechenden Ansatz der in ihr aufzunehmenden Wirtschaftsgüter und ihre gleichfalls zielentsprechende Bewertung. Damit wird deutlich, daß die Angabe der Zielsetzung Gewinnermittlung

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 69.

nicht ausreichend ist. Die unvollkommene Angabe muß durch den Hinweis darauf ergänzt werden, welcher Gewinn durch die Steuerbilanz ermittelt werden soll. Die Notwendigkeit einer Konkretisierung wird durch die Feststellung unterstrichen, "daß Gewinnbegriffe immer nur Maßgrößen für bestimmte Ziele sein können". [1]) Die Zielsetzungen des Steuergesetzgebers liegen den Gestaltungsprinzipien, also den zu beachtenden Vorschriften für die Steuerbilanz zugrunde und müssen im Zweifel bei der Auslegung von Einzelvorschriften beachtet werden.

Die Zielsetzungen des Gesetzgebers sind, wie aus der Analyse der Rechtsvorschriften für die Handelsbilanz deutlich wurde, aus den Rechtsgrundlagen abzuleiten. Die grundlegende Rechtsvorschrift für die Besteuerung ist im Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO niedergelegt. Danach werden Steuern als Geldleistungen definiert, die nicht eine Gegenleistung darstellen und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt sind, bei denen der Tatbestand der Leistungspflicht zutrifft. Die Erzielung von Einnahmen für das Gemeinwesen Staat kann somit als auslösendes Moment für die Einkommenbesteuerung festgehalten werden. Eine weitergehende Spezifizierung dieses Begriffes hinsichtlich des als Bemessungsgrundlage für die Steuern vom Einkommen herausgestellten Gewinnbegriffs ergibt sich daraus nicht. Sie muß, das gilt auch für alle anderen Steuern und Abgaben, aus dem den Steuergesetzen übergeordneten Rechtssystem des Grundgesetzes abgeleitet werden. Als die der Steuerbilanz nach diesen übergeordneten Rechtsgrundsätzen immanenten Ziele werden die Grundsätze der Gleichmäßigkeit, der Rechtssicherheit und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung verstanden. [2])

---

1) Vgl. Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 343.

2) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 11.

Also sind die Folgerungen für die Konkretisierung der Zielsetzung Gewinnermittlung aus diesen Grundsätzen festzustellen.

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, als erster übergeordneter Rechtsgrundsatz, wird von den Steuergerichten in Übereinstimmung mit dem Bundesverfassungsgericht als eines der höchsten Rechtsgüter anerkannt. [1]) Dementsprechend ist auch seine Bedeutung für die Gestaltung von Steuergesetzen und Einzelregelungen einzuschätzen. Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird unmittelbar aus dem verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz im Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet, und er besagt, daß gleichliegende Tatbestände, die aus der Natur der Sache heraus eine gleichartige Behandlung erforderlich machen, nicht ohne sachliche Begründung ungleich behandelt werden dürfen. [2]) Eine Willkür in der Besteuerung soll damit ausgeschaltet werden. Aus dem Gleichheitsgrundsatz ergibt sich der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die im Besteuerungsmaßstab "Einkommen" zum Ausdruck kommt. [3]) Ihr wesentliches Kennzeichen ist es, daß nicht schematisch von jedem Steuerpflichtigen der gleiche Steuerbetrag erhoben wird, sondern im Gegensatz dazu "zum Zwecke einer verhältnismäßigen Gleichheit der Besteuerung der Steuerpflichtige mit einem höheren Einkommen mehr zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere". [4]) Als Gestaltungsprinzip

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 16 (insbesondere Fußnote 16).

[2]) Vgl. ebd., S. 14. Mit dem Hinweis auf KRUSE sieht FREERICKS den Grundsatz der Gleichmäßigkeit von dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit überlagert. Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 260 (Fußnote 23).

[3]) Vgl. ebd., S. 260.

[4]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 13. Vgl. auch die Vielzahl der angegebenen Literaturverweise zu diesem Grundsatz.

einer zweckgerechten Steuerbilanz wird aus dem ersten übergeordneten Rechtsgrundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei JACOBS und FREERICKS übereinstimmend die Forderung abgeleitet, keine willkürlichen Gewinnverlagerungen in den Steuergesetzen zuzulassen, also Ansatzwahlrechte zu verbieten. [1]) Die nähere Konkretisierung des steuerbilanziellen Gewinnbegriffs wird jedoch aus dieser Forderung begrifflich unterschiedlich, ihrem materiellen Wesen nach aber nicht wesentlich abweichend abgeleitet, darauf ist später noch einzugehen. [2])

Die weiter genannten Besteuerungsgrundsätze, die Rechtssicherheit und die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung geben darüberhinaus zusätzliche Anhaltspunkte für die Gestaltung steuerlicher Rechtsvorschriften, also auch der Steuerbilanz, an. Die Rechtssicherheit der Besteuerung ist zwar nicht expressis verbis im Grundgesetz genannt, sie ergibt sich aber eindeutig aus dem, die Verfassung bestimmenden Rechtsstaatsprinzip und bezieht sich auf die eindeutige und objektiv kontrollierbare Festlegung der Norm, aus der sich die Steuerpflicht begründet. [3]) Ihre Verwirklichung wird durch den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ermöglicht, auf den auch der Steuerbegriff der Abgabenordnung hinweist. Er bezieht sich auf die eindeutige Bestimmung von Gegenstand, Inhalt, Zweck und Ausmaß der Besteuerung in den Tatbeständen der jeweiligen Steuergesetze. [4]) Nur wenn diese Erfordernisse erfüllt sind, sind die steuerlichen Folgen für den Steuer-

---

[1]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 262 und Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 15.

[2]) SAELZLE kommt zu einem Gegensatz zwischen Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Prinzip der Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da er für letzteres zu subjektiven Entnahmeerwartungen kommt. Vgl. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 183. Ausgangspunkt hier ist, daß die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit dem Gleichmäßigkeitspostulat entspricht. Vgl. auch Moxter, A., Aktivierungsvoraussetzung (1978), S. 1807 f.

[3]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 25.

[4]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 268.

pflichtigen vorhersehbar und berechenbar. Für die Gestaltungsprinzipien des Steuerrechts über die Steuerbilanz läßt sich aus dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit die Forderung ableiten, die Anwendung von Generalklauseln oder unbestimmten Rechtsbegriffen - hier sind insbesondere die als solche gekennzeichneten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung angesprochen - einzuschränken, da die mangelnde Eindeutigkeit derartiger Begriffe zu Billigkeitsrecht und freiem Ermessen der staatlichen Stellen führen kann, die dem rechtsstaatlichen Anspruch der Steuerpflichtigen auf einen möglichst lückenlosen Schutz seiner Rechtssphäre gegen - willkürliche - Eingriffe der öffentlichen Gewalt entgegenstehen. [1]) JACOBS unterstreicht diese Forderung mit der Feststellung, daß die Umschreibung gesetzlicher Tatbestände durch Generalklauseln die Rechtsunsicherheit der Besteuerung fördern, denn je konkreter der Tatbestand, an den die Besteuerung anknüpft, im Gesetz, d. h. in nachprüfbarer Form vorliegt, desto stärker wird der Grundsatz der Rechtssicherheit gewährleistet. [2]) Welche Folgerungen sich aus den verfassungsmäßigen Besteuerungsgrundsätzen für die Konkretisierung des Primärzwecks der Steuerbilanz - der Gewinnermittlung - z. B. von JACOBS und FREERICKS gezogen werden, ist im folgenden anzusprechen. [3])

4.3.1.2 Periodengerechte Gewinnermittlung bzw. Ermittlung des erwirtschafteten Erfolgs als konkreter Steuerbilanzzweck

In der näheren Kennzeichnung des im Rahmen der Steuerbilanz zu unterstellenden Gewinnbegriffs be-

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 26.

[2]) Vgl. ebd., S. 26.

[3]) ZYBON unterscheidet dagegen zwischen Primärzweck und Sekundärzweck dergestalt, daß die verfassungsmäßigen Besteuerungspostulate Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit Primärzweck, die Gewinnermittlung Sekundärzweck sind. Vgl. Zybon, A., Finanzrechtsprechung (1969), S. 612 f.

zieht sich die Steuerrechtsliteratur vor allem auf die verfassungsmäßige Grundnorm der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und den daraus abgeleiteten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. TIPKE sieht in der Verfolgung dieser Prinzipien durch eine ideale Steuerbilanz drei Sekundärprinzipien, die erfüllt sein müßten. Danach müßte der Gewinn in dem Sinne "wahr" sein, daß er dem "wirklichen" Reinvermögenszuwachs entspricht; der so ermittelte Gewinn muß den Besteuerungsgrundlagen bei nicht unternehmerischen Einkünften gleichwertig sein und der Gewinn darf nicht manipulierbar, d. h. von der Geschicklichkeit des Steuerpflichtigen oder seines Beraters abhängig sein. 1) Diese Idealprinzipien sind aber nur für den Totalgewinn, d. h. den während der gesamten Lebensdauer des Unternehmens erwirtschafteten Gewinn erfüllt, der sich nach Realisierung der Vermögenswerte durch Vergleich des in Geld bestehenden Anfangs- und Endvermögens ergibt. 2) Da die Lebensdauer des Unternehmens in der Regel nicht mit der für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Zeitspanne des Kalenderjahres übereinstimmt, der Staat aber in der Einkommensbesteuerung auf jährliche Steuerzahlungen dringt, muß der Gewinn in periodischen Teilbeträgen ermittelt werden. Da zu den Periodenabschlußstichtagen jedoch nicht alle Vermögensgegenstände in geldlicher Form vorliegen und angesichts des fortlaufenden Unternehmensgeschehens auch latente Chancen und Risiken berücksichtigt werden müssen, sind Schätzungen bei

---

1) Vgl. Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 206. Demgegenüber werden von SCHNEIDER aus dem Gleichmässigkeitsprinzip die Einzelgrundsätze Manipulationsfreiheit (der Steuerpflichtige darf nicht selbst bestimmen, was er versteuert), Gleichbehandlung der Gewinneinkünfte mit den übrigen Einkünften und Einfachheit (Höhe der Steuerzahlungen unabhängig von der Begabung und Erfahrung des Bilanzierenden) abgeleitet, jedoch mit dem Ergebnis, daß der herrschende Einkommensbegriff diesen Erfordernissen nicht genügt. Vgl. Schneider, D., Gewinnermittlung (1971), S. 354.

2) Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 146; Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 207.

der Ermittlung dieser periodischen Gewinnbeträge unvermeidlich. [1]) Der Steuergesetzgeber versucht dabei durch eine Reihe von strengen Prinzipien zur Festlegung der Werte der einzelnen Vermögensteile diese Schätzungen an bestimmte Grenzen zu binden. Diese Vorschriften, die sich insbesondere auf den Ansatz der Wirtschaftsgüter, die Abschreibungen und die Anerkennung von abzugsfähigen Lasten richten, folgen der Grundtendenz des Einkommensteuerrechts, den wahren Gewinn zu erfassen [2]) um den Gleichmäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen.

Aus der Einbettung des Einkommensteuergesetzes in das Gesamtsystem der Rechtsordnung, die damit die Gültigkeit des Verfassungsgrundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bewirkt, folgt für JACOBS die Festlegung des in der Einkommensbesteuerung zu erfassenden Gewinns als periodengerechter Gewinn. [3]) Als periodengerechter Gewinn muß nach seinen Oberlegungen der in der Unternehmung im Kalenderjahr tatsächlich erwirtschaftete Gewinn in der Steuerbilanz ermittelt werden, ungeachtet der grundsätzlichen Fragestellung, ob und inwieweit diese Zielsetzung überhaupt realisiert werden kann. [4])

Als oberste Zielsetzung einer Steuerbilanz, die den aus den allgemein gültigen verfassungsmäßigen Grundsätzen abgeleiteten Fundamentalnormen des Steuerrechts entsprechen soll, wird von FREERICKS ebenfalls die Ermittlung des tatsächlich erwirtschafteten Erfolgs angesehen. [5]) Die, wie dargestellt, von JACOBS dabei unterstellte Gleichsetzung von periodengerechtem und

---

[1]) Vgl. Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 207.

[2]) Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 147.

[3]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 12.

[4]) Vgl. ebd., S. 16.

[5]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 261.

tatsächlich erwirtschaftetem Erfolg wird jedoch als nicht zweckmäßig erachtet, da eine enge Verbindung oder sogar eine Gleichsetzung der Steuerbilanz mit der dynamischen Bilanz der Bilanztheorie SCHMALENBACHs hergestellt werden könnte, die FREERICKS in Zustimmung zu SCHNEIDER mit dem Zweck der steuerlichen Einkommens- und Gewinnermittlung als unvereinbar erkennt. [1]) Obwohl beiden Bilanzen gemeinsam ist, daß der "richtige" Gewinn einer Periode in ihnen ermittelt und ausgewiesen werden soll, bestehen grundsätzliche Unterschiede in Ziel und Berechnungsmethoden [2]), die einer Gleichsetzung der verwendeten Gewinnbegriffe entgegenstehen. Dieser Einwand kommt vor allem bei der Beurteilung der durch die Rechtsprechung weiterentwickelten Gestaltungsprinzipien zum Tragen. Z. B. wird gerade bei der Bilanzierungspflicht bestimmter Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz mit der dynamischen Bilanzauffassung argumentiert. [3]) Deshalb muß einem theoretischen Modell der Steuerbilanz, das nach dem dynamischen Bilanzkonzept ausgestaltet wird, wie es JACOBS versucht, dieser Einwand entgegengehalten werden. Doch vorher muß nach den Folgen des so konkretisierten Gewinnbegriffs für die Gestaltung der Steuerbilanz gefragt werden.

4.3.1.3 Aufgezwungener Zielkonflikt in der Steuerbilanz durch die Grundprinzipien der Besteuerung

Die Grundprinzipien der Besteuerung fordern die Einschränkung der Ermessensspielräume bei der steuerli-

---

[1]) Vgl. ebd., S. 261 f.; Schneider, D., Gewinnermittlung (1971), S. 392. Die Begründung, warum der in der dynamischen Bilanz ermittelte Indikatorenerfolg nicht als Maßstab für den entziehbaren, nachprüfbaren Erfolg, wie ihn die Steuerbilanz (und auch die Handelsbilanz) ermitteln soll, liefert SCHNEIDER an anderer Stelle. Vgl. ders., Sieben Thesen (1970), S. 1698. Vgl. auch ders., Renaissance (1973), S. 45.

[2]) Vgl. den Nachweis bei Huth, H., Diskussionsbeitrag (1966), S. 579 ff. (insbesondere S. 581).

[3]) Vgl. Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 219 (Fußnote 200).

lichen Bilanzierung. Diesem Zweck entsprechend hat der Steuergesetzgeber strenge Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im Einkommensteuergesetz niedergelegt. Diese "steuerlichen Grenzpfähle", [1] die, wie erwähnt, der Verbindlichkeit der handelsrechtlichen Bilanz für die Steuerbilanz enge Grenzen setzt, sind auch aus den Richtlinien der Finanzverwaltung ersichtlich. Auch die Rechtsprechung der Finanzgerichte hat in ihren Feststellungen über auszulegende Gestaltungsvorschriften der ertragsteuerlichen Bilanzierung immer wieder darauf hingewiesen, daß es dem Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung entspreche, den vollen Periodengewinn zu erfassen und daß Bilanzierungs- und Bewertungsfreiheiten des Steuerpflichtigen auszuschalten sind. [2] Die Zielsetzung von Steuergesetzgeber, Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung hat sich in diesem Sinne eindeutig entwickelt.

Auch die bilanztheoretische Diskussion hat sich mit der Frage der Ermittlung des periodengerechten, tatsächlich erwirtschafteten Erfolgs mehrfach auseinandergesetzt. Diese Fragestellung ist im Mittelpunkt zahlloser Veröffentlichungen der Fachliteratur über den betriebswirtschaftlichen Gewinnbegriff gestanden, ohne daß sich eine allgemein verbindliche Begriffsdeutung durchgesetzt hat. [3] In den bilanztheoretischen Erörterungen gerade der jüngeren Vergangenheit hat sich die Diskussion um den periodengerechten Gewinn besonders um den Begriff des ökonomischen Gewinn

---

[1]) Vgl. Bühler, O./Scherpf, P., Bilanz (1971), S. 147.

[2]) Im Beschluß des großen Senats des BFH vom 3.2.1969 wird dazu beispielsweise ausgeführt: "Da es dem Sinn und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung entspricht, den vollen Gewinn zu erfassen, kann es nicht im Belieben des Kaufmanns stehen, sich ... ärmer zu machen, als er ist. Bilanzierungswahlrechte im Steuerrecht stünden auch schwerlich im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung (Art. 3 des Grundgesetzes)". Vgl. BFH-Beschluß v. 3.2.1969 Gr. S. 2/68 BStBl II S. 291.

[3]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976) S. 263.

vollzogen, wobei die Frage gestellt wird, ob und inwieweit das kapitaltheoretische Gedankengut geeignet sei, die hinsichtlich ihrer Schwächen bekannten bilanzrechnerischen Methoden der Gewinnermittlung zu ersetzen, zu befruchten oder wenigstens zu ergänzen. [1]) Auch in diesen Untersuchungen konnte bislang kein befriedigendes Ergebnis über den periodengerechten, tatsächlich erwirtschafteten Gewinn erzielt werden. Unter anderem hat auch JACOBS den Nachweis geführt, daß der ökonomische Gewinn zwar als theoretisch geeigneter Maßstab für den periodengerechten Gewinn anerkannt werden kann; dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung widerspricht dieser Gewinnbegriff aber gerade wegen der Unmöglichkeit seiner objektiven Nachprüfbarkeit. [2]) Dieses Urteil wird auch in anderen, zu diesem Problem ergangenen Veröffentlichungen der Bilanzliteratur bestätigt. [3]) Daraus hat JACOBS einen immanenten Zielkonflikt der Steuerbilanz aus beiden, zu beachtenden Verfassungsgrundsätzen hergeleitet. [4]) SCHNEIDER charakterisiert dieses Problem am Beispiel der Ausschüttungsregelung. [5]) Demnach können nur zukunftsorientierte Regeln dem Ziel der Gewinnermittlung entsprechen, dagegen können nur die vergangenheitsorientierten

---

[1]) Jaensch, G., Ökonomischer Gewinn (1972), S. 541. Zur Fülle dazu ergangenen Veröffentlichungen vgl. u. a. ebd., Fußnote 12, sowie Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 264 (Fußnote 47).

[2]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 24 und S. 29.

[3]) Vgl. z. B. Egner, H., Bilanzen (1974), S. 154; Ischebeck, E., Betriebswirtschaftlicher Gewinnbegriff (1971), S. 189; Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 267.

[4]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 29.

[5]) Wobei das Ziel der Gewinnermittlung als Ermittlung des Einkommensbetrages, der den einzelnen Empfängern der Rechnungslegung zusteht, definiert wird. Vgl. Schneider, D., "Aktienrechtlicher Gewinn" in der Diskussion (1972), S. 181.

Regeln dem Postulat der Nachprüfbarkeit entsprechen.[1] Der Feststellung eines Zielkonflikts zwischen den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit für das Gewinnermittlungsziel der Steuerbilanz wird dagegen von FREERICKS widersprochen; seiner Ansicht nach ist beiden Verfassungsgrundsätzen die Zwecksetzung der Ermittlung des tatsächlich erwirtschafteten Erfolgs der Besteuerungsperiode gemeinsam.[2] Wird diesen Überlegungen gefolgt und ein Zielkonflikt aus den Verfassungsnormen nicht unterstellt, so könnten die Gestaltungsprinzipien der Steuerbilanz aus diesem isolierten Rechnungsziel nach der Theorie der Zweck-Mittel-Relationen eindeutig abgeleitet werden.[3] Die dem Gewinnziel entsprechenden eingeschränkten Bilanzbestimmungen des Einkommensteuergesetzes und die, dieser Tendenz folgenden Auslegungen von Finanzverwaltung und Steuerrechtsprechung könnten als Indiz dafür angesehen werden. Die an früherer Stelle gemachten Aussagen über die Ausgestaltung der Vorschriften für die steuerrechtliche Gewinnermittlung mit der Steuerbilanz haben aber auch dem Gewinnziel entgegengesetzte Tendenzen der Steuergesetzgebung gezeigt. Bevor auf diese Problematik der Steuerbilanz hingewiesen wird, ist auf einen Einwand einzugehen, der sich auf das Verhältnis der Zielsetzung periodengerechte Gewinnermittlung zum verfassungsmäßigen Gleichmäßigkeitsgrundsatz in seiner Ausprägung "Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit" bezieht.

Zunächst ist auf die Schwierigkeiten hinzuweisen, die sich einer, für die entsprechende Ausgestaltung der Einzelvorschriften erforderlichen Definition des Be-

---

[1] Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 188.

[2] Vgl. ebd., S. 271.

[3] Zur Zweck-Mittel-Relation bei der Bilanzgestaltung vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 118.

griffs der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entgegenstellen. Hier kommt SCHNEIDER zu dem Ergebnis, daß eine Verwirklichung der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit eine Verwerfung der herkömmlichen Einkommensteuer zugunsten einer persönlichen Ausgabensteuer nach sich ziehen müßte. [1]) Daraus ist eine These abzuleiten, nach der es der steuerlichen Gerechtigkeit entspricht, die Betriebe steuerfrei zu lassen und die Steuerpflicht allein auf die einzelne Person, den einzelnen Haushalt, zu beziehen. [2]) Unabhängig von diesem grundsätzlichen Einwand ergibt sich, wenn von der bisherigen Auffassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Bemessung des Einkommens als Vermögenszugang ausgegangen wird, daß eine Gleichbehandlung der Gewinneinkünfte und der Oberschußrechnung gefordert werden muß, die zahlreiche Änderungen des geltenden Bilanzsteuerrechts zur Folge haben müßte. [3]) In der derzeitigen Ausgestaltung ergibt sich eine Benachteiligung der Gewerbetreibenden gegenüber den anderen Gewinnermittlern. [4])

Darüberhinaus können im folgenden aus den geltenden Rechtsnormen weitere Probleme für die Diskussion der Steuerbilanzzwecke festgestellt werden. Die bestehende rechtliche Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Bilanzierungsvorschriften kann dann nicht mehr eindeutig als dem Primärziel der ausschließlichen Ermitt-

---

1) Vgl. Schneider, D., Gewinnermittlung (1971), S. 372.

2) Vgl. ders., Gewinnbesteuerung (1971), S. 567.

3) Die Forderungen sind Aufhebung der weitergehenden Lehre vom Wirtschaftsgut, Bestimmung der Ertragsentstehung wie bei den Überschußeinkünften als Einnahmenzufluß und Einengung des Ermessensspielraums bei Bewertungswahlrechten und Aufwandsvorwegnahmen, wobei die Bewertung zum Teilwert durch einen sofortigen Verlustausgleich ersetzt werden müßte. Vgl. Schneider, D., Investition (1974), S. 261. Zum Realisationszeitpunkt bei der Einkommensentstehung. Vgl. auch ders., Realisationsprinzip (1976), S. 102 - 117.

4) Vgl. ders., Gewinnermittlung (1971), S. 394.

lung eines tatsächlich erwirtschafteten Periodenerfolgs folgend interpretiert werden. In den für die Steuerbilanz verbindlichen Gestaltungsregeln werden neue Ziele und Zielkonflikte offenbar, auf die in der weiteren Diskussion der Steuerbilanzzweckproblematik einzugehen ist.

4.3.2 Zusätzliche Ziele und Zielkonflikte der Steuerbilanz aus den geltenden Rechtsvorschriften

In der Literatur über die Steuerbilanz wird, wie bereits bei der Diskussion der gegenwärtigen Situation des Maßgeblichkeitsprinzips angesprochen, auf die Tendenz vieler steuergesetzlicher Einzelbestimmungen hingewiesen, der Steuerbilanz eine besondere Stellung auch im Rahmen der Wirtschafts- und Konjunkturpolitik zuzuweisen und damit eine der periodengerechten Gewinnermittlung widersprechende zweite Zielsetzung der Steuerbilanz zu schaffen. Darüberhinaus bildet die geltende Rechtslage mit ihrer ausdrücklichen Anbindung der Steuerbilanz an die handelsrechtliche Bilanzierung - dem Maßgeblichkeitsprinzip - weiteren Anlaß zu Konflikten für die Steuerbilanz. Auf die mit diesen gesetzlichen Gestaltungsvorschriften verbundenen Ziele und Zielkonflikte ist in diesem Abschnitt einzugehen. Dabei ist zunächst auf die Bedeutung der Steuerbilanz als wirtschafts- und konjunkturpolitisches Lenkungsinstrument hinzuweisen, da diese Zielsetzung durch den bereits erwähnten Rückkopplungseffekt auf die Problematik des Maßgeblichkeitsgrundsatzes Einfluß hat.

4.3.2.1 Steuerbilanz als Instrument der Wirtschafts- und Konjunkturpolitik

Die besondere Ausgestaltung einzelner einkommensteuerlicher Gestaltungsvorschriften der Steuerbilanz in Richtung auf die Beeinflussung der bilanzierenden Unternehmungen zu wirtschafts- und konjunkturpolitisch

erwünschtem Verhalten wurde bereits angesprochen. Dennoch ist es im Zusammenhang mit der Diskussion der Zweckproblematik der Steuerbilanz nicht ausreichend, angesichts der beeinträchtigenden Auswirkungen auf das Ziel der Ermittlung des tatsächlich erwirtschafteten Periodenerfolgs diese Ausgestaltung abzulehnen. [1]) Der Steuergesetzgeber hat sich durch ausdrückliche Gesetzesregelungen auch in letzter Zeit eindeutig für diese Zwecksetzung entschieden. [2]) Die Steuerpolitik ist heute und aller Voraussicht nach auch in der Zukunft ein wesentlicher Bestandteil des wirtschaftspolitischen Instrumentariums. [3]) Darauf weist insbesondere auch die Definition des Steuerbegriffs in der neuen Abgabenordnung hin, in der nochmals ausdrücklich im § 3 AO 1977 darauf hingewiesen wird, daß der Finanzzweck der Besteuerung, also die Erzielung von Einnahmen auch Nebenzweck sein kann. Dieser im Laufe der Zeit vollzogene Wandel der Funktion des Gesetzes hin zu einem gesellschaftspolitischen Gestaltungsmittel [4]) hat sich auch tief im Bewußtsein der Steuerpflichtigen festgesetzt. Die verschiedenen Rufe nach steuerlichen Erleichterungen in Zeiten wirtschaftlich schwieriger Situationen geben ein beredtes Zeichen für diese Entwicklung.

Auch im Bewußtsein der für den Gesetzgebungsprozeß maßgeblichen Parlamentarier hat sich dieser Wandel fortgesetzt. Hier ist vor allem auf die Auffassung von KREILE hinzuweisen, der den Steuern in einem sozialen Rechtsstaat nicht mehr ausschließlich die

---

1) Wie z. B. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 279.

2) Z. B. der § 7 d EStG für Umweltschutzinvestitionen, der die bereits nach der EStDV zugelassenen Begünstigungen bis 31.12.1980 ausdehnt.

3) Vgl. Wöhe, G., Steuern und Wirtschaftspolitik (1975), S. 195, Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 424 ff.

4) Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 17, bezeichnet entsprechende Regelungen Sozialzwecknormen des Steuerrechts.

Funktion der Einnahmenerzielung zuerkennt. [1]) Dies umso mehr, als das Bundesverfassungsgericht in mehreren Entscheidungen eindeutig die Rechtmäßigkeit dieses Vorgehens des Gesetzgebers anerkannt hat und diese Ausgestaltung der Steuergesetze zu einem wirtschaftspolitischen Instrumentarium zuläßt. [2]) Für die Steuerbilanz ergibt sich aus dem Wandel des Steuerbegriffs eine Veränderung ihrer Zielsetzung. Sie hat nach dieser gesetzgeberischen Umorientierung nicht mehr allein die Aufgabe, einen periodengerechten, tatsächlich erwirtschafteten Gewinn zu ermitteln. [3]) Die Aufgabe der Besteuerung, im Rahmen wirtschafts-, gesellschafts- und strukturpolitischer Zielvorstellungen des Gesetzgebers beeinflussend auf das Verhalten der Steuerpflichtigen einzuwirken, hat für die Steuerbilanz vieler Unternehmungen als weitere Funktion die Finanzierungsfunktion herausgebildet. [4]) Durch die lange Reihe von steuergesetzlichen Sondervorschriften werden den begünstigten Unternehmungen Erfolgsverlagerungen zugebilligt, die sowohl liquiditätsverbessernde Wirkungen durch Vermeidung von Abflüssen finanzieller Mittel wie sie bei sofortiger Versteuerung auftreten, als auch rentabilitätsverbessernde Folgen durch den zinslosen Stundungseffekt haben. Dazu treten noch effektive Steuerersparnisse, wenn in den Jahren, in denen die vorweggenommenen Aufwendungen - beispielsweise Sonderabschreibungen - fehlen oder - bei den Preissteigerungsrücklagen z. B. - in denen die steuerfrei gebildeten Rücklagen aufgelöst werden müssen,

---

1) Vgl. Kreile, R., Steuergesetzgebung (1977), S. 3.

2) Zusammenstellung der Rechtsprechung bei Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 272. Vgl. auch Tipke, K., Steuerrecht (1978), S. 49 (Fußnote 5).

3) Vgl. Wöhe, G., Handels- und Steuerbilanz (1973), S. 307.

4) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 64.

Verluste auftreten oder niedrigere Steuertarife zur Anwendung kommen. 1)
Auf die Unvereinbarkeit dieser neuen Zielsetzung der Steuerbilanz mit dem grundsätzlich für ihre Ausgestaltung verbindlichen verfassungsrechtlichen Normen insbesondere der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist in der Literatur immer wieder hingewiesen worden. Diese willkürlichen Erfolgsverlagerungen führen zu einer ungleichmäßigen Besteuerung, sowohl innerhalb der gleichen Einkunftsart der Gewinnermittlung gegenüber den Unternehmungen, die diese Sondervergünstigungen nicht in Anspruch nehmen können als auch gegenüber den Steuerpflichtigen mit anderen Einkunftsquellen, für die derartige Vorschriften nicht vorgesehen sind. Ungeachtet dieser Bedenken ist, auch eingedenk der angeführten Kritik der geltenden Einkommensbesteuerung vom Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit her, von den gegenwärtig für den bilanzierenden Steuerpflichtigen bindenden rechtlichen Bestimmungen auszugehen. Und in diesen läßt sich eine Konfliktsituation zwischen den der periodengerechten Gewinnermittlung dienenden Gestaltungsregeln und den außerfiskalisch orientierten Sonderbewertungs- und Bilanzierungsbestimmungen feststellen.

4.3.2.2 Zielkonflikte der Steuerbilanz aus dem geltenden Maßgeblichkeitsprinzip

Das für die derzeit geltende Rechtslage charakteristische Verhältnis der Steuerbilanz zur Handelsbilanz ist im ersten Abschnitt dieser Arbeit bereits ausgeführt worden. Es soll im folgenden nur noch kurz an-

---

1) Demgegenüber kann sich bei Maßgeblichkeit höherer Steuertarife in den späteren Besteuerungsperioden auch insgesamt eine höhere Steuerlast ergeben.

gedeutet werden. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 1 EStG, dem Grundsatz der Maßgeblichkeit, werden die für die handelsrechtliche Bilanz geltenden Bilanzierungsgrundsätze zu integrierten Bestandteilen des Bilanzsteuerrechts. [1]) Diese Maßgeblichkeit ist durch einkommensteuergesetzliche Sondervorschriften eingeschränkt. Sie beziehen sich, dem unmittelbaren Gesetzeswortlaut folgend auf die Bewertung von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz. Unmittelbare, die Bilanzierung dem Grunde nach bestimmende Ansatzvorschriften sind nur in § 5 Abs. 2 und 3 EStG niedergelegt, die die Bilanzierung der immateriellen Wirtschaftsgüter und der Rechnungsabgrenzungsposten regeln. Der Ansatz der übrigen Wirtschaftsgüter sollte sich dem Maßgeblichkeitsprinzip folgend aus der Handelsbilanz ergeben. Jedoch hat sich im Bilanzsteuerrecht vor allem durch die Steuerrechtsprechung auch eine besondere steuerliche Bilanzierungspflicht ergeben, insbesondere die Frage der Gültigkeit von handelsrechtlichen Bilanzierungswahlrechten für die Steuerbilanz wurde entgegen dem Maßgeblichkeitsgrundsatz entschieden. In der Neuregelung der Einleitung zum § 6 Abs. 1 EStG durch das Steueränderungsgesetz 1969 glaubte man die eigenständige Bilanzierung dem Grunde nach in der Steuerbilanz für die Zukunft ausgeschlossen. Diese Angleichung wurde jedoch nicht erreicht. [2])
Auch die Hoffnung auf eine Lösung im Rahmen der Steuerreform hat sich nicht erfüllt. [3])

Neben dieser nicht im Maßgeblichkeitsprinzip selbst begründeten Konfliktsituation folgt für die Steuerbilanz gerade durch die Gültigkeit dieses Prinzips eine weitere Problematik, die sich aus der ungeklär-

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 30.

[2]) Vgl. Ziegler, F., Tendenzen (1977), S. 6.

[3]) Vgl. Kruse, H.W., Bilanzierungswahlrechte (1976/77), S. 114.

ten Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. [1] Die in der Literatur dazu vorgetragenen Auffassungen der Grundsätze, einmal in ihrer Interpretation als Handelsbrauch und zum anderen in ihrer Auffassung als Generalklausel oder als unbestimmter Rechtsbegriff führen nach JACOBS zu unterschiedlichen Konsequenzen für die Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz. [2] Werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als aus den Bilanzierungsgewohnheiten ordnungsmäßiger und ehrenwerter Kaufleute gedeutet, so ergeben sich Probleme für die Steuerbilanz daraus, daß sie sich auf der Grundlage besonderer Interessen der Bilanzierenden ergeben, die der Konzeption der steuerlichen Bilanzierung nicht entsprechen; zudem besteht die Schwierigkeit ihrer eindeutigen empirischen Ermittlung. [3] Die praktischen Bilanzierungsgepflogenheiten werden durch die Interessenlage der Bilanzierenden bestimmt, von Einflußfaktoren also, die von anderen Zielsetzungen als den der Steuerbilanz zugrundeliegenden verfassungsmäßigen Normen abhängen. Mit der Interpretation der Grundsätze als Handelsbrauch würde weder dem Grundsatz der Rechtssicherheit noch dem der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen, [4] die eine eindeutige, nachprüfbare und manipulationsfreie Rechnungslegung erfordern. Auch die ungelösten Ermittlungsprobleme des Handelsbrauchs tragen bei dieser Interpretation der Grundsätze weder zur Vergrößerung der Rechtssicherheit noch zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei. [5]

---

1) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 32.

2) Vgl. ebd., S. 34. Auch SAELZLE sieht in beiden GoB-Konzepten bei Übernahme als Interpretationskriterien für steuerliche Vorschriften schwerwiegende Konflikte mit dem Zweck der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln. Vgl. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 186 - 188.

3) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 36.

4) Vgl. ebd., S. 41.

5) Vgl. ebd., S. 45.

In der zweiten Deutung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als auslegungsbedürftige unbestimmte Rechtsbegriffe, im deduktiven GOB-Konzept,werden sie allein durch die mit der Rechnungslegung verfolgten Zwecksetzung bestimmt. [1]) Diese Interpretation führt zu einer Konfliktsituation für die Steuerbilanz, wenn die Zielsetzungen der Handelsbilanz, die für die handelsrechtlichen Grundsätze ausschlaggebend sind und die der Steuerbilanz einander entgegenstehen. [2]) Die Diskussion der Bilanzzweckproblematik der Handelsbilanz hat die unterschiedlichen Zielvorstellungen verdeutlicht, die der Konzeption der Handelsbilanz innewohnen. Keinesfalls kann von der Zielsetzung der Handelsbilanz gesprochen werden; sowohl die gesetzlichen Vorschriften als eine Deduktionsbasis als auch die Informationsbedürfnisse der Bilanzadressaten als anderer Versuch, die Zwecksetzungen der Handelsbilanz abzuleiten haben nicht zu einem eindeutigen Handelsbilanzzweck für alle Unternehmungen gleich welcher Rechtsform geführt. Auch die Auffassung, die Zwecksetzung der Handelsbilanz sei mit Ermittlung eines periodengerechten tatsächlich erwirtschafteten Erfolgs und demzufolge mit dem Steuerbilanzzweck identisch, wie dies beispielsweise FREERICKS vertritt [3]) - kann nach dem Ergebnis der vorangegangenen Überlegungen weder für die Handelsbilanz noch für die Steuerbilanz in der geltenden Rechtslage eindeutig bestätigt werden. Nach den Erfahrungen mit der "Großen Steuerreform" kann dieses Ergebnis auch für die nahe Zukunft als weiter zutreffend angenommen werden. Für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als zielentsprechende Bilanzierungs- und Entscheidungsregeln folgt aus der Zweckpluralität der Handelsbilanz, daß sie nicht ein-

---

[1]) Vgl. Saelzle, R., Steuerbilanzziele (1977), S. 186 f.; Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 46.

[2]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 47.

[3]) Vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 300.

heitlich faßbar sind, im Gegenteil, nach ihrer Auffassung als Generalklauseln oder unbestimmte Rechtsbegriffe in Abhängigkeit vom Bilanzziel unterschiedlich gedeutet werden müssen. [1] Dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG wohnt nach der Auffassung von JACOBS wegen der ungeklärten Rechtsnatur der Grundsätze und der ungelösten Probleme in jeder der beiden Deutungsmöglichkeiten der Grundsätze gewisse Rechtsunsicherheit inne. [2]

4.3.3 Auflösung der Zielkonflikte in der Konzeption der Steuerbilanz

Den dargestellten Zielkonflikten in der Konzeption der Steuerbilanz wird in der Literatur durch unterschiedliche Folgerungen Rechnung getragen. Wie bei der Analyse des gegenwärtig praktizierten Maßgeblichkeitsprinzips und bei der Diskussion der Reformvorschläge für eine eigenständige Steuerbilanz bereits erwähnt wurde, wird als eine Auflösungsmöglichkeit - bei Unterstellung gleicher Zwecksetzungen von Handels- und Steuerbilanz - die Aufgabe der außerfiskalisch orientierten Lenkungsaufgaben der Steuerbilanz bei Weitergeltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes vorgeschlagen. Auf diese Weise wird versucht, die nachteiligen Auswirkungen der vorhandenen Zielkonflikte auszuschalten. [3]

---

[1] Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 58 und 59. Auch die Übertragung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in die Steuerbilanz, die sich aufgrund ihrer ausführlichen Kodifizierung anbieten würde, ist nach JACOBS abzulehnen, da sie nur z. T. der Zielsetzung der Steuerbilanz entsprechen. Dies gilt bereits für die Aktiengesellschaften, da die periodengerechte Gewinnermittlung nicht als Ziel der Aktienbilanz angesehen werden kann und zudem diese Vorschriften nicht als allgemein gültig anerkannt werden können. Vgl. ebd., S. 53 und 61.

[2] Vgl. ebd., S. 61.

[3] Vgl. z. B. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1968), S. 327; ders., Zur Diskussion (1972), S. 494; Maassen, K., Trennung (1972), S. 150. Auch FREERICKS fordert die Aufgabe dieser Nebenzwecke der Steuerbilanz, vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 279 und 350.

Ein anderer Lösungsversuch wird von JACOBS vorgelegt. In diesem werden die herausgestellten Zielkonflikte in der Konzeption der Steuerbilanz nicht als echte Zielkonflikte im Sinne einer Unauflösbarkeit anerkannt. [1]) Nach seinen Überlegungen gilt für das Maßgeblichkeitsprinzip als der einen Quelle möglicher Zielkonflikte, daß die Voraussetzungen für ein weiteres Festhalten daran aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz nicht mehr bestehen und sein Ersatz durch besonders kodifizierte Vorschriften der ertragsteuerlichen Bilanzierung im Einkommensteuergesetz anzustreben ist. [2]) Im Rahmen dieser Konzeption kann nach Aufgabe der Maßgeblichkeit handelsrechtlicher Bilanzierungsgrundsätze für die Steuerbilanz ohne die nachteiligen Auswirkungen durch den Rückkoppelungseffekt eine Konfliktsituation aus der Ausgestaltung der steuerlichen Vorschriften als Instrument zur Durchsetzung außerfiskalischer Lenkungsziele des Gesetzgebers nicht mehr erkannt werden; die Zielsetzung der Steuerbilanz - aus den verfassungsmäßigen Grundnormen abgeleitet - und die Lenkungsfunktion sind dann nicht mehr entgegengesetzt und können nebeneinander verfolgt werden. [3]) Dabei wird jedoch auch darauf hingewiesen, den Ersatz der bisherigen Praxis der Beeinflussung der Bemessungsgrundlage zugunsten der offenen Kürzung der Steuerschuld oder einer offenen Zuwendung mit Subventionscharakter zu überdenken. [4]) Für die Auflösung der weiter bestehenden Konfliktsituation zwischen den Verfassungsgrundsätzen Gleichmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wird versucht, die dynamische Bilanz

---

[1]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 103.

[2]) Vgl. ebd., S. 104.

[3]) Vgl. ebd., S. 105 f.

[4]) Vgl. ebd., S. 106.

als eine sinnvolle Kompromißlösung anzunehmen und de lege ferenda ihre Aufnahme in Form von Einzelvorschriften - bei bedingter Konfliktlösung unter Vornahme von bestimmten Modifikationen in das Einkommensteuerrecht vorzuschlagen. [1]) In seiner Untersuchung kommt JACOBS zu dem Ergebnis, die dynamische Bilanzauffassung durchaus als eine, wenn auch nicht als einzig mögliche Konfliktlösung anzuerkennen; sie muß jedoch im Interesse der Rechtssicherheit der Besteuerung in der vorliegenden Situation der unvollkommenen Information und dem zugrundeliegenden Verursachungsprinzip durch besondere Entscheidungsregeln für die Verrechnung von Aufwendungen und Erträgen ergänzt werden. [2]) Dabei gilt für die Aufwandsverrechnung als Kriterium das Vorhandensein ausreichend gesicherter Indikatoren für die Entstehung der zukünftigen, in der Steuerbilanz vorzuverrechender Aufwendungen, für die Ertragsrealisierung ist der Zeitpunkt des Zahlungseingangs als Entscheidungskriterium anzunehmen.

In der Kritik wird vor allem die Konsequenz der Aufgabe des Maßgeblichkeitsprinzips zugunsten einer besonderen steuergesetzlichen Regelung der Bilanzierungsfragen begrüßt. [3]) Der vorgelegte Lösungsvorschlag wird jedoch sowohl in seiner Übernahme der dynamischen Bilanzauffassung als auch in seinen Entscheidungskriterien für die Aufwands- und Ertragsverrechnung kritisiert. Gegen die Übernahme der dynamischen Bilanzauffassung spricht sowohl ihre mangelnde Eignung zur Begründung einer Art der Gewinnermittlung als auch die ihr zugrundeliegende Zielsetzung, die im Gegensatz zu der für

---

1) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 110.

2) Vgl. ebd., S. 122 - 133.

3) Vgl. Coenenberg, A. G., Ertragsteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

steuerliche Zwecke erforderlichen"Rentenermittlung", d. h. Festlegung von Einkommenszahlungen,auf die Wirtschaftlichkeitskontrolle ausgerichtet ist. [1]) Auch gegen die Entscheidungskriterien der Aufwands- und Ertragsverwirklichung werden gewichtige Einwendungen vorgebracht. Die Kriterien zur Aufwandserfassung seien insbesondere hinsichtlich ihrer Operationalität im Sinne einer Beeinträchtigung der Rechtssicherheit der Besteuerung überprüfungsbedürftig. [2]) Die Bindung der Vorverrechnung der Aufwendungen an die sichere Erkennbarkeit des Eintritts der Risiken verstößt nach SCHNEIDER gegen die Rechtssicherheit der Besteuerung im Hinblick auf die ungeklärte Zuständigkeit bei der Feststellung der maßgeblichen Wahrscheinlichkeitsschätzung und deren Höhe. [3]) Auch die Ertragsrealisierung nach diesem Ansatz wird mit dem Hinweis auf die Rechtssicherheit der Besteuerung kritisiert. Die Begründung der Ertragsentstehung nach Liquiditätsgesichtspunkten wird als fragwürdig empfunden; zudem bestehe eine Inkonsequenz in der einseitigen Bindung der Ertragsrealisierung an den Liquiditätsaspekt. [4])

Für die vorliegende Untersuchung gilt es vor allem, aus dem diskutierten Ansatz von JACOBS zweierlei festzuhalten. Einmal hat JACOBS versucht, in der Darstellung der Ziele und Zielkonflikte der Konzeption der Steuerbilanz zu zeigen, daß es gerade das Maßgeblichkeitsprinzip ist, das einer Auflösung von Zielkonflikten bei der ertragsteuerlichen Bilanzierung entgegensteht. Weiter kann aus den Über-

---

1) Vgl. Schneider, D., Renaissance (1973), S. 44 f.

2) Vgl. Coenenberg, A. G., Ertragsteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

3) Vgl. Schneider, D., Renaissance (1973), S. 44.

4) Vgl. Coenenberg, A. G., Ertragsteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221.

legungen zu einer Ausgestaltung der Steuerbilanz nach eigenständigen Bilanzierungsgrundsätzen geschlossen werden, daß eine Lösung ohne die unmittelbare Bindung an die Handelsbilanz möglich ist. Dabei ist jedoch auf die grundsätzliche Feststellung von SCHNEIDER zu verweisen, daß bei der steuerlichen Bilanzierung zuerst das Problem der Bestimmung einer Maßgröße der steuerlichen Leistungsfähigkeit gelöst werden muß. [1]) Der handelsbilanzielle Gewinn kann es nach den vorgetragenen Oberlegungen nicht sein.

4.4 Zweckvielfalt der Steuerbilanz und Folgerungen für ihr Verhältnis zur Handelsbilanz

Das angestrebte Ziel der Fixierung einer eindeutigen, der Gestaltung von Bilanzierungsvorschriften im Sinne einer Mittel-Zweck-Relation zugrundelegenden Zwecksetzung der Steuerbilanz kann nach den bisherigen Ausführungen nicht erreicht werden. Die Steuerbilanz ist wie die Handelsbilanz, das bleibt als zweites Ergebnis in der Diskussion der Zweckproblematik des gegenwärtig geltenden Rechts des handels- und steuerrechtlichen Jahresabschlusses festzuhalten, gleichfalls von mehreren, einander widerstrebenden Zielsetzungen geprägt. Als wesentliche Zielsetzungen wurden dabei die Gewinnermittlung - in der Ausprägung der Ermittlung des ausschließlich nach besonderen steuerrechtlichen Konventionen zu präzisierenden periodengerechten Erfolgs - und die Vielzahl von außerfiskalischen Lenkungszielen, mit denen durch Anwendung von steuerlichen Sonderbewertungs- und -bilanzierungsvorschriften eine steuerliche Entlastung als Anreiz zu gewünschtem Verhalten der Steuerpflichtigen erreicht werden soll, identifiziert. In diesen wesentlichen

---

[1]) Vgl. Schneider, D., Renaissance (1973), S. 45.

Zielsetzungen wurden Zielkonflikte sowohl bei den dem Gewinnermittlungsziel zugrundeliegenden Grundnormen als auch untereinander erkannt, obwohl als ausschließlich für die Zielbildung ausschlaggebender Bilanzadressat der gesetzgebende Staat selbst anzusehen ist, [1]) und nicht wie bei der Handelsbilanz im Rahmen der vorgegebenen gesetzlichen Vorschriften unterschiedliche Interessen der Bilanzadressaten verfolgt werden können. Ursächlich für die Zweckvielfalt und Konfliktsituationen ist allein die Tatsache, daß die Steuerbilanz ihrem Wesen nach als Mittel zur Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Einnahmenerzielung des Staates konzipiert ist - ungeachtet der Probleme, ob diese Konzeption den verfassungsmäßigen Normen entsprechen kann [2]) - daß jedoch derselbe Gesetzgeber die Einnahmenerzielungsabsicht dann teilweise anderen Zielsetzungen untergeordnet hat, aber beide Zielsetzungen mit demselben Instrument zu erreichen versucht. Selbst wenn man von dieser Problematik absieht und die der Einnahmenerzielungsabsicht entsprechende Zwecksetzung Gewinnermittlung isoliert betrachtet, kann nach den aufgeführten Oberlegungen die These nicht erhärtet werden, die Steuerbilanz sei wie die Handelsbilanz auf die Ermittlung eines maximal ausschüttbaren (entziehbaren) Betrags ausgerichtet. Dieses Ziel konnte weder für die Steuerbilanz noch für die Handelsbilanz als eindeutig ausschlaggebend nachgewiesen werden. Das erste Hindernis ist die fehlende

---

[1]) Die Finanzverwaltung als unmittelbarer Bilanzadressat ist hier als Ausführungsorgan des Staates zu verstehen. Der vielerorts anzutreffende Hinweis, in der Praxis sei die Steuerbilanz ein wesentliches Informationsmittel auch für die übrigen möglichen Bilanzinteressenten, kann für die Erörterung des Bilanzzwecks der Steuerbilanz negiert werden. Auf die Zwecke und die zweckgerichtete Gestaltung der Bilanzierungsnormen wird durch diese Verwendung der Steuerbilanz als zusätzliches Informationsmittel kein Einfluß genommen. Sie sind allein nach rechtspolitischen Gesichtspunkten zu beurteilen.

[2]) Vgl. dazu insbesondere Schneider, D., Gewinnbesteuerung (1971), S. 576 ff.

Übereinstimmung über das dabei unterstellte Erhaltungsziel wie überhaupt der Erhaltungsbegriff als nicht hinreichend fundiert bezeichnet werden muß. [1]) Zum anderen können für die Steuerbilanz weder aus den maßgeblichen Gesetzesvorschriften und Grundnormen noch aus der Handhabung des Maßgeblichkeitsprinzips - als Möglichkeit der Übernahme aus eventuell vorhandenen Handelsbilanzzwecken - Anhaltspunkte dafür abgeleitet werden, daß mit Ausnahme der lenkungspolitischen Vorschriften in der Steuerbilanz ein in der Höhe begrenzter Gewinn angestrebt wird. Der Tenor in den vielen Urteilen über die Bilanzierungsfähigkeit von Wirtschaftsgütern, es gelte den vollen Gewinn zu erfassen, läßt diese Annahme jedenfalls nicht zu. Ungeachtet der anerkannten Bedeutung der Diskussion um die Zielsetzung "ausschüttungsfähiger Betrag" für das Handels- und Aktienrecht [2]) muß die Unterstellung einer Entsprechung dieser Zielsetzung durch das Gewinnermittlungsziel der Steuerbilanz als verfehlt bezeichnet werden. Der vollständige steuerrechtliche Gewinn ist vielmehr der Betrag, der nach der Anwendung einer Vielzahl von Sonderbewertungsvorschriften vom tatsächlich erzielten Gewinn "mehr oder weniger zufällig" übrigbleibt.[3])

Das Wesentliche in dieser Aussage erfährt auch bei der als Lösung angebotenen vollkommenen Abschaffung der lenkungspolitischen Sondervorschriften keine wesentliche Änderung. Auch hier ist der Steuerbilanzgewinn der sich nach den besonderen steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungskonventionen - die sich nach gegenwärtiger Handhabung aber nicht in der Steuerbilanz allein auswirken, sondern auch bei der Aufstellung der Handelsbilanz beachtet werden bzw. werden müssen - ergebende Betrag. Wenn sich in

---

[1]) Vgl. Strobel, W., Reformbedürftigkeit des Jahresabschlusses (1976), S. 219.

[2]) Vgl. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 500.

[3]) Vgl. Kruse, H. W., Bilanzierungswahlrechte (1976/1977), S. 128.

der Praxis die Handelsbilanz nicht weitgehend von der Steuerbilanz gelöst hat, so nicht als Folge der erkannten Übereinstimmung in den wesentlichen, den Bilanzierungsvorschriften zugrundeliegenden Zielsetzungen sondern nur deshalb, weil die Handelsbilanz aufgrund fehlender Schutzvorschriften für die ihren Zielsetzungen entsprechenden Wertansätze [1] den steuerlichen Konventionen Folge leistet. Der seinem Wesen nach unterschiedliche Gewinn in beiden Bilanzen [2] wird durch diese Handhabung vereinheitlicht, nicht durch die zwar wünschenswerte jedoch de lege lata nicht gegebene Übereinstimmung der zugrundeliegenden Zwecksetzungen.

Das Maßgeblichkeitsprinzip, das seine Einführung nicht der Übereinstimmung der wesentlichen Zielsetzungen verdankt, sondern trotz erkannter Unterschiede und Zielkonflikte nur aufgrund einer Vereinheitlichung und Vereinfachung der Rechnungslegung der Kaufleute entstanden ist, [3] muß sowohl aus der Sicht der Handelsbilanz und der bei ihr feststellbaren Beeinträchtigungen als auch aus der Sicht der Steuerbilanz - solange beide Bilanzen auf den angegebenen Zielsetzungen basieren - abgelehnt werden. Denn dieses Prinzip hat wie bereits ausgeführt bisher sowohl die Versuche eines Neuansatzes zu einer aussagefähigeren Handelsbilanz [4] als auch die eindeutige Kodifizierung der Steuerbilanz und die Vereinheitlichung der Rechtsprechung verhindert. [5]

---

[1] Vgl. Wöhe, G., Steuerlehre I (1978), S. 354.

[2] Unabhängig von der gesetzlich geregelten Nichtabzugsfähigkeit bestimmter handelsrechtlicher Aufwendungen ist neben den vielen steuerlichen Sonderbewertungsvorschriften auch die Regelung der Aufwandsverteilung in beiden Bilanzen unterschiedlich. Vgl. ebd., S. 315.

[3] Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 103.

[4] Vgl. Schneider, D., Teilwertlehren (1969), S. 312; vgl. auch Coenenberg, A. G., Ertragsteuerliche Bilanzierung (1972), S. 221; Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 503.

[5] Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 104.

5 Folgerungen aus der Ablehnung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes

Aus der gegenwärtigen Rechtslage muß anstelle der für die Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes geforderten Kompatibilität der Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz eine weitgehende Unvereinbarkeit konstatiert werden. Zudem sind Konfliktsituationen gerade aus der Gültigkeit des Grundsatzes feststellbar. Folglich ist die Aneinanderbindung beider Bilanzen in dieser Form abzulehnen. Die Reform beider Bilanzen würde die Chance bieten, auf eine bessere Erreichung der besonderen Zielsetzungen jeder Bilanz hinzuwirken. [1]) Die Aufhebung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes hat jedoch entgegen der von JACOBS vertretenen Auffassung, diese Änderung wirke sich ausschließlich im Bereich des Ertragsteuerrechts aus, [2]) sehr wohl formale und materielle Konsequenzen auch für die Handelsbilanz. Wenn die Inanspruchnahme steuerlicher Bewertungsvergünstigungen nicht mehr von vorhergehenden gleichlautenden handelsrechtlichen Bilanzierungsmaßnahmen abhängig ist, hat das einmal eine formale Konsequenz. Die den Bilanzansatz für steuerliche Zwecke zulassenden Vorschriften (§ 152 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 155 Abs. 3 Nr. 2) sind als entbehrlich zu streichen. [3]) Die Bilanzierung der Handelsbilanz ist dann allein nach den aktienrechtlichen Grundsätzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entscheiden. Darüberhinaus stellt sich die Frage nach der handelsbilanziellen Berücksichtigung der durch die besonderen steuerlichen Bilanzierungsmaßnahmen verursachten Gewinnunterschiede und Ertragsteuerkonsequenzen, [4]) ein Problem, dessen Beantwortung im Mittelpunkt des nächsten Abschnitts steht.

---

[1]) Vgl. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1971), S. 503.

[2]) Vgl. Jacobs, O. H., Ertragsteuerbilanz (1971), S. 104.

[3]) Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 650.

[4]) Vgl. ebd., S. 650.

Drittes Kapitel: BILANZIERUNG LATENTER STEUERVERPFLICHTUNGEN ALS FOLGEPROBLEM BEI DER TRENNUNG VON HANDELS- UND STEUERBILANZ

1 Ausgangspunkt und Prämissen der weiteren Untersuchung

Die unvereinbaren Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz und die folgerichtige Ablehnung der sachlichen Berechtigung des Maßgeblichkeitsprinzips geben den Anlaß, den Weg der voneinander unabhängigen Gewinnermittlung weiter zu verfolgen. Bei der geltenden Difinition der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ist dies gleichbedeutend mit der voneinander unabhängigen Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht. Die bisher dazu gemachten Vorschläge während der Diskussion um eine eigenständige Steuerbilanz im Rahmen der Steuerreform sind als Ausgangspunkt für die weitergehende Untersuchung festzuhalten. Dazu sind jedoch die in den Vorschlägen und anderen Erörterungen unterstellten Prämissen voranzustellen:

(1) Grundlage für beide Bilanzen ist das betriebliche Rechnungswesen. Die eigenständige Steuerbilanz in der weiteren Untersuchung erfordert kein zusätzliches Buchführungswerk.

Diese Prämisse ist, wie verschiedene Kommentierungen zeigen, umstritten. [1]) Auch wenn die Bilanzerstellung erst der Schlußakt der periodischen Rechnungslegung ist und autonome Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen erst bei der Aufstellung der Bilanzen getroffen werden, sind im Hinblick auf den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs gesonderte Aufzeichnungen für die steuerliche Bilanzierung und damit eine Mehrarbeit unumgänglich. Das muß aber keineswegs die Notwendigkeit

---

1) Vgl. Gail, W., Begriff der eigenständigen Steuerbilanz (1971), S. 325; Maassen, K., Trennung (1972), S. 150.

einer zweifachen Buchführung bedeuten. [1]) Daß dieses Problem außerdem im Zeichen der zunehmenden Automatisierung des Rechnungswesens besser lösbar wird und sich letztlich auf organisatorische Fragen reduziert, sollte bei der Diskussion der Neugestaltung des Verhältnisses von Handels- und Steuerbilanz nicht vernachlässigt werden. [2]) Fragen der Praktikabilität theoretischer Überlegungen sind wichtige Beurteilungskriterien; sie sind aber erst im Anschluß an die Erörterung der Probleme und unter Berücksichtigung der zukünftigen wirtschaftlichen und technischen Entwicklung zu beachten, nicht bereits bei der Frage nach der Zulässigkeit der Neugestaltungsdiskussion.

(2) Formales Abrücken vom Maßgeblichkeitsprinzip [3]) bei der steuerlichen Bilanzierung und Bewertung.

Die Bilanzierung in der Handelsbilanz (Aktivierung, Passivierung, Wertansätze) richtet sich ausschließlich nach den gesetzlichen Vorschriften in HGB und AktG

---

1) Schon 1954, vor dem Siegeszug der EDV im Rechnungswesen, stellte AUFERMANN fest: "Die von einer Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz verlangt keineswegs zwei verschiedene Buchhaltungen. ... sehr oft genügt es, nur die Bilanzposten in beiden Bilanzgestaltungen verschieden zu bewerten." Vgl. Aufermann, E., Steuerbilanz (1954), S. 396.

2) Es ist heute auch bei mittleren Unternehmungen nicht mehr selten, daß in der EDV-Anlagenbuchführung neben den Werten der Finanzbuchhaltung auch die entsprechenden Aufzeichnungen für die Betriebsbuchhaltung und die vermögenssteuerlichen Wertansätze gleichzeitig fortgeführt werden. Die technischen Aufzeichnungsmöglichkeiten sind also gegeben.

3) Diese Konsequenz fordern neben der Steuerreformkommission (vgl. S. 45)und dem Referentenentwurf (vgl. S. 49) u. a. Bareis, H. P., Maßgeblichkeitsprinzip (1972), S. 502; v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 648; Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 348. Dort jedoch "formale Aufgabe" bezeichnet.

und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung. Die Steuerbilanz wird nach selbständigen Aktivierungs-, Passivierungs- und Bewertungsregeln erstellt, die, wenn sie von den entsprechenden Vorschriften der Handelsbilanz aufgrund spezieller steuerlicher Zielsetzungen abweichen, dann explizit in Gesetzen und Verwaltungsanweisungen niedergelegt sein müssen. Dieser Vorschlag, der von verschiedenen Befürwortern der Trennung von Handels- und Steuerbilanz vorgebracht wird, entspricht der Praxis im angelsächsischen Bilanzrecht sowie in verschiedenen europäischen Ländern. [1])
Als Steuerbilanz sind hier alle Berechnungen und Aufstellungen bezeichnet worden, die Besteuerungsgrundlage für Gewinne aus Unternehmungen werden. Diese Unterlagen müssen nicht notwendigerweise in Bilanzform vorliegen, wie die gegenwärtige Anerkennung von Nebenrechnungen im deutschen Steuerrecht [2]) oder die Beispiele in Großbritannien [3]) und den USA [4]) zeigen. Dennoch erscheint es zweckmäßig, die steuerliche Gewinnermittlung als Steuerbilanz vorzulegen. Da jedoch hier der Vergleich zur Handelsbilanz im Mittelpunkt steht, der Ausgangspunkt somit bei dem zur Aufstellung der Handelsbilanz verpflichteten Vollkaufmann liegt, ist die Gewinnermittlung als Einnahmen- Ausgaben-Rechnung bei Weitergeltung der

---

[1]) Vgl. Marettek, A., Bemerkungen (1971), S. 346 f., insbesondere S. 347, Fußnote 29; vgl. auch Burgert, R., Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden (1973), S. 42 ff. und Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 38 ff.

[2]) § 60 Abs. 3 EStDV: Anpassung an die steuerlichen Vorschriften durch Zusätze oder Anmerkungen.

[3]) Vgl. Wurm, W., Rechnungslegung in England (1971), S. 199.

[4]) Dem amerikanischen Steuerrecht ist der Betriebsvermögensvergleich unbekannt. Die Gewinnermittlung erfolgt ähnlich einer Gewinn- und Verlustrechnung in Staffelform. Vgl. Mühlschlegel, G., Steuererklärungen der Konzerne in USA (1972), S. 1351.

übrigen gesetzlichen Rahmenbedingungen ausgeschlossen. In § 140 AO ist bestimmt, daß die für andere als steuerliche Zwecke bestehende Buchführungspflicht auch für das Steuerrecht gilt. Da nach den konventionellen Definitionen die Bilanz im Sinne von Jahresabschluß als Abschluß der Buchführung anzusehen ist, muß die Aufstellung einer Steuerbilanz in Bilanzform angenommen werden. Dafür sprechen weiter auch Zweckmäßigkeitsgründe hinsichtlich der Weiterentwicklung von steuerlichen Bilanzposten, die nicht nur einmal in der Rechnungslegung erscheinen.

(3) Gültigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung für beide Bilanzen. Soweit nach diesen Grundsätzen Wahlrechte bestehen, sind sie in jeder Bilanz autonom zu treffen.
Diese Prämisse soll sicherstellen, daß in der zukünftigen Weiterentwicklung von Bilanzrecht und Bilanzierungspraxis die an sich mögliche, aber der Sache nach nicht notwendige Auseinanderentwicklung von Handels- und Steuerbilanz auf die gesetzlich kodifizierten und den ausdrücklichen Zielvorstellungen des Steuergesetzgebers - seien sie nun wirtschafts-, sozial-, konjunktur- oder fiskalpolitischer Art - entsprechenden Ausnahmefälle beschränkt bleibt. Die abweichenden Ansätze in der Steuerbilanz müssen sich ausnahmslos direkt aus festgelegten gesetzlichen Vorschriften ableiten lassen, somit nachprüfbar sein. Wenn keine steuerlichen Vorschriften bestimmte Ansätze dem Grunde oder der Höhe nach fordern, kann der Ansatz nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erfolgen, wie auch in § 5 Abs. 1 EStG derzeit bestimmt ist. Diese Gültigkeit muß jedoch nicht gleichbedeutend mit einem entsprechenden Ansatz in der Handelsbilanz sein, wenngleich dies für die Mehrzahl der Fälle zutreffen wird. Abweichende Ansätze sind ohne steuerliche Sondervor-

schriften auch dann möglich, wenn nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein Wahlrecht besteht, und die Wahl in der Handels- und in der Steuerbilanz unterschiedlich getroffen wird. Z. B. könnte ein nach den Grundsätzen zulässiger und steuerlich vorteilhafter Ansatz in der Steuerbilanz, ein ebenso zulässiger, davon aber abweichender Ansatz aus spezifisch informationsorientierten Gesichtspunkten in der Handelsbilanz gewählt werden. So könnte aus den unterschiedlichen Abschreibungsalternativen steuerlich eine - angenommen - höhere lineare, in der Handelsbilanz entsprechend der unternehmensindividuellen Handhabung die - angenommen - niedrigere leistungsabhängige Abschreibung gewählt werden. [1]) Eine solchermaßen gestaltete Maßgeblichkeit der Grundsätze hätte den nicht zu unterschätzenden Vorteil,daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nicht mehr fast ausschließlich in letzter Instanz durch den Bundesfinanzhof entschieden werden wie bisher. Finanzverwaltung und Finanzgerichte würden auf die Auslegung der steuerrechtlichen Begriffe und Regelungen beschränkt bleiben. [2]) Die Grundsätze könnten danach definitionsgemäß deduktiv aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Rechnungslegung, [3]) also letztlich aus der Interpretation der Bilanzzwecke ermittelt werden. Sie sind aus den in den

---

1) A. A. hierzu Schneider, D., Abschreibungsverfahren (1974), S. 376; ders., Anlagenabschreibung (1974), S. 405. SCHNEIDER sieht allein die gleichmäßige Verteilung der Anschaffungsausgaben als mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar.

2) V. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 650. Die unmittelbare handelsrechtliche Relevanz der Entscheidungen der Steuergerichte ist dann nicht mehr gegeben. Vgl. dazu S. 27 f.

3) Vgl. Moxter, A., Bilanztheorie heute (1966), S. 59.

gesetzlichen Vorschriften zum Ausdruck kommenden Zielsetzungen des Gesetzgebers und den Informationsbedürfnissen der Bilanzadressaten abzuleiten. Dann entscheiden zivilrechtliche Notwendigkeiten und die Informationsbedürfnisse der Anwender der Bilanzinformationen über die Handelsbilanz. Die betriebswirtschaftliche Bilanztheorie und die mit der Bilanz befaßte Praxis vom Bilanzierenden bis zum Abschlußprüfer wären aufgerufen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung inhaltlich zu bestimmen und weiterzuentwickeln. Damit könnten sie wie die "generally accepted accounting principles" in den USA [1]) anerkannte handelsrechtliche Grundsätze sein.

Das danach konzipierte Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz kann in seinem Zurückgreifen auf dasselbe Rechnungswerk und auf die prinzipielle Verbindlichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung als Entscheidungsregeln für nicht einzeln bestimmte Sachverhalte als "beschränkte Maßgeblichkeit" bezeichnet werden: [2])

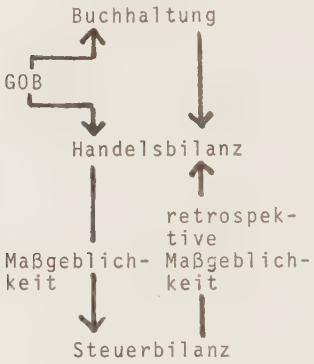
---

1) Vgl. z. B. Perridon, L., Bilanzierungsgrundsätze (1974), S. 225 ff.

2) Vgl. Rädler, A. J., GOB und Gewinnermittlung (1962), S. 141 ff., insbesondere S. 149.

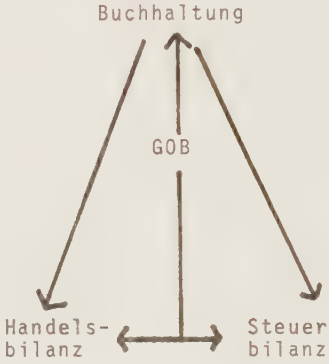
strenge Maßgeblichkeit

(z. B. geltende Rechtslage nach § 5 Abs. 1 EStG)



beschränkte Maßgeblichkeit

(z. B. geltende Rechtslage in den Niederlanden)



In der Darstellung ist der Charakter der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als Auslegungsregeln sowohl für die handelsrechtlichen Vorschriften als auch für die steuerrechtlichen Regelungen postuliert. Demnach beeinflussen die Grundsätze auch weiterhin beide Bilanzen.

Der Ausgangspunkt der weiteren Überlegungen ist somit, daß Handels- und Steuerbilanz von demselben Buchführungswerk ausgehen. Abweichungen zwischen beiden Bilanzen, d. h. die unterschiedliche Berücksichtigung von Sachverhalten, sind nur möglich soweit gesetzlich festgelegt, oder soweit die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein Wahlrecht vorsehen, das dann in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt wird.

(4) Abgesehen vom formalen Abrücken vom Maßgeblichkeitsprinzip sind die geltenden gesetzlichen Vorschriften des Handels- und Steuerrechts - vorerst - Daten der anstehenden Untersuchung.

Die entsprechenden steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze müssen in Gesetzen und Richtlinien niedergelegt werden. Die von Vertretern der Trennung von Handels- und Steuerbilanz propagierte Weiterentwicklung beider Bilanzen kann hier nicht weiter untersucht werden.

Unter Berücksichtigung dieser Prämissen läßt sich die weitere Fragestellung im einzelnen so präzisieren:

a) Welche unmittelbaren Konsequenzen sind aus der Aufgabe des strengen Maßgeblichkeitsgrundsatzes für beide Bilanzen abzuleiten?
b) Welche Abweichungen lassen sich feststellen, und, ist eine systematische Klassifizierung dieser Abweichungen zu erreichen?
c) Erfordern die aus den Abweichungen folgenden Gewinnunterschiede eine besondere Berücksichtigung in der Handelsbilanz, um den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung nach geltendem Recht zu entsprechen?
d) Welche Konsequenzen für die bilanzielle Erfassung ergeben sich aus der Harmonisierung des Bilanzrechts im EG-Bereich?

2 Konsequenzen der Trennung von Handels- und Steuerbilanz

2.1 Eigenständige Bilanzierung und Bewertung in beiden Bilanzen

Bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz unter den in der Vorbemerkung aufgestellten Prämissen bleiben die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze nach Handels- und Steuerrecht unverändert. Die entscheidende Ausnahme ist, daß jede Bilanz unabhängig von der entsprechenden Behandlung der Sachverhalte in der jeweils anderen Bilanz nach den für sie einzeln bestimmten Vorschriften und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aufgestellt wird.
Die Handelsbilanz wird dann nach den bereits jetzt geltenden Bilanzierungsvorschriften und -grundsätzen aufgestellt, und zwar allein nach den handelsrechtlich gebotenen, ohne Berücksichtigung der aus steuerlichen Zielvorstellungen gewünschten und erforderlichen besonderen Ansätze und Bewertungen.
Die steuerliche Bilanzierung und Bewertung richtet sich nach den geltenden Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung. Diese Vorschriften sind jedoch abweichend vom gegenwärtigen Rechtszustand allgemein verbindlich zu formulieren und in den betreffenden Steuergesetzen niederzulegen. Dem zugrundeliegenden Zielsystem entsprechend kann in der Steuerbilanz auch weiterhin der steuerlich günstigste Ansatz gewählt werden. [1]) Da die Handelsbilanz unabhängig vom steuerlich gewünschten Ansatz aufgestellt werden kann, muß die Steuerbilanzpolitik keine Rücksicht mehr auf mögliche negative Auswirkungen

---

[1]) Zur Stellung der Besteuerung im unternehmerischen Zielsystem, vgl. z. B. Lexa, H., Besteuerung (1973), S. 48 f.; Rose, G., Steuerbelastung (1973), S. 23 ff.

für die Handelsbilanz nehmen. [1]) Auswirkungen dieser Art sind beispielsweise die Einhaltung bestimmter Struktur- und Deckungsrelationen bei Aktiva und Passiva zur Erhaltung der Kreditwürdigkeit, die den steuerbilanzpolitischen Maßnahmen nach gegenwärtiger Rechtslage restriktiv entgegenstehen können. [2])

Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehen dann aus der unterschiedlichen Berücksichtigung von Sachverhalten in beiden Bilanzen. Da von der geltenden Rechtslage ausgegangen wird, reduziert sich die Frage nach den zu ermittelnden möglichen Abweichungen auf die Darstellung der bestehenden unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsbestimmungen im Handels- und Steuerrecht. Hinsichtlich der Handelsbilanz muß hier mangels expliziter Regelungen im HGB vor allem auf die aktienrechtlichen Bestimmungen zurückgegriffen werden, die zwar nicht ausdrücklich und verbindlich als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung erklärt bzw. anerkannt wurden, die aber eine wichtige Schlüsselfunktion für entsprechende Regelungen in anderen Rechtsgebieten haben. [3])

---

1) Gleicher Ansicht: Müller-Kröncke, G. A., Steuerbilanzpolitik (1974), S. 25. Nach seiner Ansicht hätte die Trennung von Handels- und Steuerbilanz für die Steuerbilanzpolitik keine Konsequenzen, würde die Handelsbilanzpolitik aber von unnötigen Fesseln befreien.

2) Vgl. dazu u. a. Marettek, A., Entscheidungsmodell der Steuerbilanzpolitik (1970), insbesondere S. 21; ders., Geltungsbereich von Entscheidungsmodellen (1973), insbesondere S. 145 - 147. Zum Zielkonflikt hohe Ausschüttungen - geringe Steuerlast vgl. Baetge, J./Ballwieser, W., Bilanzpolitischer Spielraum (1977), S. 201 f.; Wöhe, G., Steuerbilanzpolitik (1977), S. 221.

3) So Moxter, A., Substanzerhaltung (1976), S. 694 ff. Als GoB müssen z. B. die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen gelten, denn ein Freiheitsraum zur Legung stiller Reserven für Nicht-Aktiengesellschaften ist nicht ohne weiteres einsichtig. Vgl. dazu auch Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 230.

Die steuerlichen Bilanzierungsvorschriften ergeben sich vor allem aus den entsprechenden Vorschriften in den Ertragsteuergesetzen, den Durchführungsverordnungen und Richtlinien, sowie aus den zu beachtenden Sondergesetzen (z. B. Auslandsinvestitionengesetz, Berlinförderungsgesetz, Zonenrandförderungsgesetz). Schließlich ist in diesem Zusammenhang noch die Rechtsprechung der Finanzgerichte anzuführen, die in erheblichem Maße zur Entwicklung des Bilanzsteuerrechts beigetragen hat, und die bei der unterstellten Verselbständigung der steuerlichen Rechnungslegungsvorschriften ebenfalls mit Berücksichtigung finden müßte. Aus diesen de lege lata geltenden Rechtsnormen sind die bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz sich ergebenden Abweichungen der sachlichen und wertmäßigen Bilanzinhalte abzuleiten.

2.2 Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die eigenständige, unabhängige Handels- und Steuerbilanz betrifft sowohl die Bilanzierung dem Grunde nach als auch die Bewertung. Ausgehend von den bestehenden Bilanzierungsregeln soll im weiteren auf den Umfang und die Art der Abweichungen zwischen beiden Rechnungsabschlüssen eingegangen werden. Von einer ausführlichen Darstellung der unterschiedlichen Bilanzierungsvorschriften für beide Bilanzen kann im Hinblick auf die umfangreiche Literatur zum Thema Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht Abstand genommen werden. Auf erläuternde Beispiele in einer Einzelbesprechung kann dagegen nicht verzichtet werden.

2.2.1 Unterschiedliche Systematisierung der möglichen Abweichungen

Die Übersicht über die möglichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz soll hier nach ei-

nem zusammenfassenden Schema vorgenommen werden. Die Systematisierung dient der Einordnung der Konsequenzen dieser Abweichungen und der Zuordnung der zu erörtenden Bilanzierungsalternativen.

Eine von SCHERPF [1]) getroffene Unterscheidung in "dauernde" und "einmalige" Ursachen des Auseinanderfallens von Handels- und Steuerbilanz nimmt den Zeitpunkt des Auftretens der Unterschiede als Abgrenzungskriterium. Als einmalige Ursachen werden u. a. die unterschiedlichen Wertansätze in beiden Bilanzen anläßlich der Gründung, Fusion und Umwandlung von Unternehmungen und der Obergang zur Buchführung genannt. Der Begriff der dauernden Ursachen von Abweichungen bezieht sich auf ihre Ableitung aus der unterschiedlichen Ausgangsposition von handels- und steuerrechtlichem Gewinnbegriff (Handelsrecht mit primär oberen Gewinngrenzen und Steuerrecht mit primär unteren Gewinngrenzen). [2])

In einer engeren Systematisierung lassen sich die Abweichungen - mit Ausnahme der Abweichungen aufgrund steuerlicher Sondervorschriften mit wirtschaftspolitischen Zielsetzungen - wie folgt erklären: [3])

---

[1]) Vgl. Scherpf, P., Handelsbilanz-Steuerbilanz (1941), S. 90 ff.

[2]) Vgl. dazu Stürzenhofecker, K., Abweichungen (1957); insbesondere S. 35 f. und S. 235 ff. Bei der Auffassung, daß das Handelsrecht primär auf eine obere Gewinngrenze ausgerichtet ist, gilt die Einschränkung, daß zumindest für die Aktiengesellschaft nach der Aktienrechtsreform 1965 wesentliche Änderungen eingetreten sind. Dennoch gilt weiterhin, daß die "Stoßrichtung" der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze vor allem der Verhinderung eines zu hohen Gewinnausweises gilt. Vgl. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 12 f.

[3]) Vgl. Stürzenhofecker, K., Abweichungen (1957), S. 35 f.

(1) Aus der Abgrenzung des Bilanzinhalts in sachlicher Hinsicht, d. h. Unterschiede im Kreis der in beiden Bilanzen aufzunehmenden Vermögensgegenstände und Schulden (bzw. Wirtschaftsgüter),

(2) Aus der Abgrenzung des Bilanzinhalts in wertmäßiger Hinsicht, d. h. Unterschiede aufgrund von abweichenden Bewertungsmaßstäben und Bewertungsvorschriften.

(3) Aus der sachlichen Abgrenzung der Begriffsinhalte Aufwand und Betriebsausgabe, sowie Ertrag und Betriebseinnahme (Diese Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Erfolg werden jedoch nur im weiteren Sinne als Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz angesehen, da sie zumeist außerhalb der Bilanz Berücksichtigung finden).

Diese Unterscheidung erfaßt jedoch nicht alle möglichen Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz. So ist die Einordnung der Abweichungen aufgrund steuerfreier Rücklagen nicht eindeutig möglich. Zudem lassen sich die Konsequenzen der Abweichungen nicht eindeutig ableiten.

Eine geeignetere Möglichkeit zu einer Systematisierung zu gelangen, bietet sich bei den Konsequenzen der Abweichungen. Grundsätzlich lassen sich dann Abweichungen unterscheiden, die keine Auswirkung auf den in beiden Bilanzen ausgewiesenen Gewinn haben (erfolgsneutrale Abweichungen) und andere, die den ausgewiesenen Jahreserfolg in irgendeiner Weise beeinflussen (erfolgswirksame Abweichungen).

Der Kreis der in die erfolgsneutralen Abweichungen einzuordnenden Möglichkeiten ist sehr klein. Die Abweichungen ohne direkte Auswirkung auf den aus-

gewiesenen Gewinn in beiden Bilanzen beziehen sich auf die Fälle, bei denen nach Handels- und Steuerrecht unterschiedliche Abgrenzungskriterien für die Aktivierung und Passivierung von Vermögensgegenständen und Schulden anzuwenden sind, und die weder bei der erstmaligen Erfassung noch beim Ausscheiden aus der Bilanz erfolgswirksam verbucht werden. Lediglich der Kapitalausweis in beiden Bilanzen ist unterschiedlich. Als Beispiele kann die Aufnahme zinsloser Verwandtendarlehen in die Handelsbilanz angeführt werden, die in späteren Perioden getilgt werden und so wieder aus der Handelsbilanz ausscheiden.

Die erfolgswirksamen Abweichungen können nach ihrem zeitlichen Anfall in Abweichungen einmaliger Natur und andere mit Gewinnverlagerungscharakter systematisiert werden. Die Charakterisierung wird im amerikanischen Schrifttum über die Unterschiede zwischen kaufmännischer und steuerlicher Gewinnermittlung herangezogen. [1]) Diese Unterschiede sind wegen des dort fehlenden strengen Maßgeblichkeitsprinzips von erheblicher Bedeutung. Die entstehenden Abweichungen werden dabei in jene, die lediglich zu einer Verschiebung in der zeitlichen Erfassung bzw. erfolgswirksamen Berücksichtigung bestimmter Aufwendungen und Erträge führen ("timing differences") und andere, die zu dauernden Abweichungen führen ("permanent differences") eingeteilt. [2]) Dieser Unterscheidung wird im weiteren gefolgt.

a) Die permanenten Unterschiede zwischen handelsbilanziellem und steuerlichem Gewinn haben ihre Ursache in Transaktionen, die bei Fortbestehen der gesetzlichen Regelungen nicht in späteren Perioden

---

[1]) Vgl. unter vielen Betzl, G. W., Gewinnermittlung in USA (1962), S. 135.

[2]) Der von Käfer, K., Steuern in Bilanz und Erfolgsrechnung (1949), S. 135, dafür angeführten Bezeichnung (regelmäßige und unregelmäßige Differenzen) wird nicht weiter gefolgt, da die Unterscheidung zur widersprüchlichen Interpretation des Begriffs "unregelmäßig" verleiten kann.

durch korrespondierende Unterschiede wieder kompensiert werden. [1]) Als permanente Unterschiede sind alle Abweichungen aus der Unterschiedlichkeit der Begriffsinhalte zwischen Aufwand und Betriebsausgabe sowie Ertrag und Betriebseinnahme zu verstehen, d. h. alle Aufwendungen, die nach steuerrechtlicher Regelung nicht als abzugsfähig und alle Erträge, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung als steuerfrei erklärt sind. Außerdem sind alle Aufwendungen und Erträge, die in Zusammenhang mit steuerlich nicht anerkannten Aktiva und Passiva stehen bzw. alle Betriebsausgaben und -einnahmen in Zusammenhang mit nicht in der Handelsbilanz angesetzten Wirtschaftsgütern hier zu subsumieren. [2])

b) Als zeitliche Erfassungsunterschiede werden die Abweichungen bezeichnet, die zu Unterschieden zwischen den Perioden führen, in denen bestimmte Transaktionen das zu versteuernde Einkommen verändern und

---

1) "Permanent differences are defined as - 'Differences between taxable income and pretax accounting income arising from transactions that, under applicable tax laws and regulations, will not be offset by corresponding differences or 'turn around' in other periods'". Vgl. Bevis, D. J./ Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 10.

2) Die oben genannte Bezeichnung "dauernde Unterschiede" ist die etwas ungenaue Übersetzung des Begriffs "Permanent differences". Die darunter zu verstehenden Aufwendungen und Erträge haben jedoch keinen Zeitaspekt. Zweckmäßigerweise werden sie als "dauernd zu unterschiedlichen Gewinnen führend" bezeichnet, d. h. daß ihr Auftreten in diesem Zeitpunkt zu unterschiedlichen Erfolgsausweisen in Handels- und Steuerbilanz führen und dies zu jedem Zeitpunkt ihres Auftretens, solange die betreffende Gesetzesvorschrift besteht. Mit der einmaligen Nichtabzugsfähigkeit bzw. Steuerbefreiung sind die Auswirkungen erschöpft. NIEHUS bezeichnet die "permanenten Unterschiede" deshalb als "Unterschiede auf Dauer". Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29. In Anlehnung an das amerikanische Schrifttum wird hier die Kurzbezeichnung "permanente Unterschiede" verwendet.

den Perioden, in denen sie in die Berechnung des Handelsbilanzergebnisses eingehen. Sie treten in einer Periode auf und kehren sich in einer oder mehreren Folgeperioden um und erhöhen oder vermindern das Steuerbilanzergebnis mit unterschiedlichen Vorzeichen. [1]) Neben den Unterschieden infolge unterschiedlicher Bewertungen in Handels- und Steuerbilanz gehören dazu alle steuerlichen Sonderbestimmungen, wie z. B. die Bildung von steuerfreien Rücklagen.

2.2.2 Analyse der zu berücksichtigenden Abweichungen

2.2.2.1 Eingrenzung auf zeitliche Erfassungsunterschiede

Aus der oben getroffenen Systematisierung möglicher Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz in:

(1) Erfolgsneutrale Abweichungen und
(2) Erfolgswirksame Abweichungen, mit
    a) permanenten Unterschieden
    b) zeitlichen Erfassungsunterschieden

sind (1) und (2) a) infolge fehlender Folgewirkungen aus der weiteren Untersuchung auszuklammern.

---

[1]) Die Definition der "timing differences" bei BEVIS und PERRY lautet wie folgt:
"Differences between the periods in which transactions affect taxable income and the periods in which they enter into the determination of pretax accounting income. Timing differences originate in one period and reverse or 'turn around' in one or more subsequent periods. Some timing differences reduce income taxes that would otherwise be payable currently; others increase income taxes that would otherwise be payable currently." Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 7. Die bei Niehus, R. J. Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1973), S. 28 ff., vorzufindene Bezeichnung "Vor- oder Nachverrechnungen ("zeitliche Verwerfungen") ist m. E. nicht so eindeutig, wie die Bezeichnung zeitliche Erfassungsunterschiede. Die deutsche Übersetzung des Internationalen Rechnungslegungsgrundsatzes über die bilanzielle Berücksichtigungen von Ertragsteuern bezeichnet sie als "zeitliche Unterschiede". Vgl. IASC, Stellungnahme ED 13 (1978), S. 211.

Die Abweichungen ohne Auswirkung auf den ausgewiesenen Gewinn (erfolgsneutrale Abweichungen) sind bereits auf wenige Ausnahmefälle beschränkt worden. Die Unterschiede betreffen nur die Bilanzsumme in beiden Rechnungen und den zusätzlich ausgewiesenen Aktiv- oder Passivposten. Bilanzierungsprobleme ergeben sich daraus nicht. In der weiteren Untersuchung werden diese Unterschiede vernachlässigt.

Die Abweichungen mit Auswirkungen auf den Periodengewinn, d. h. Abweichungen zwischen den Gewinnausweisen in Handels- und Steuerbilanz in einer oder mehreren Perioden, haben dagegen über die Erfassung des betreffenden Bilanzpostens hinausreichende Konsequenzen auf die Ermittlung der Steuerbelastung. Diese Konsequenzen machen eine besondere Untersuchung erforderlich. Die erfolgswirksamen Abweichungen zwischen beiden Bilanzen beziehen sich auf alle Fälle, in denen in irgendeiner Periode der Gewinn infolge Aktivierung und Passivierung bestimmter Bilanzposten oder durch die gesetzliche Bestimmung der steuerlichen Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und der Steuerfreiheit von Betriebseinnahmen beeinflußt wird.
Die erste Gruppe dieser Abweichungen, die permanenten Unterschiede haben eine einmalige Auswirkung auf den Periodengewinn. Zu ihnen zählen einmal alle steuerfreien Einnahmen (z. B. Sanierungsgewinne, Investitionszulagen) und die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (z. B. sog. Schmier- und Bestechungsgelder, bestimmte Bewirtungskosten, Körperschaft - steuer). [1]) Zum anderen gehören dazu die späteren Wertänderungen von zunächst erfolgsneutral aktivierten oder passivierten Posten in einer der beiden Bilanzen; z. B. berührt die Ausbuchung einer nur han-

[1]) Vgl. dazu u. a. die Aufzählung bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 360 ff.

delsbilanziell aktivierten Forderung oder Verbindlichkeit nur den Handelsbilanzgewinn, oder der gewinnbringende Verkauf eines nur steuerlich aktivierten Grundstücks bzw. seine Entnahme zu einem höheren Wert als die Einlage nur den Steuerbilanzgewinn. Außerdem sind die mit abweichenden Aktivierungen und Passivierungen zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge (Handelsbilanz) bzw. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben (Steuerbilanz) einschließlich der Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben bei Aktivierungen und Passivierungen in Ergänzungsbilanzen als permanente Unterschiede zu nennen. Diese Abweichungen beeinflussen den Periodengewinn bei ihrem Auftreten nur einmalig, sie werden nicht in späteren Perioden zu entsprechenden Gewinnkomponenten der anderen Bilanz. Die Abweichungen werden nach geltender Rechtslage in Form von Zurechnungen und Kürzungen vom handelsbilanziellen Gewinn angezeigt. [1]) Damit sind die Konsequenzen dieser Art von Abweichungen für die Bilanzierung erschöpft. Spätere Periodengewinne werden nicht mehr von ihnen, sondern durch die dort neu auftretenden permanenten Unterschiede beeinflußt. Der steuerliche Effekt dieser Abweichungen, d. h. die Berechnung der Steuerbelastung unter Berücksichtigung der permanenten Unterschiede ist ohne Folgewirkungen. Deshalb sind sie im folgenden nicht weiter zu erörtern. [2])

---

[1]) Als "Zusätze und Anmerkungen" in § 60 Abs. 3 EStDV oder "Mehr- und Weniger-Rechnung" bei Wöhe, G., Steuerlehre I, 1978, S. 325, bezeichnet.

[2]) Insbesondere sind auch Fragen der Bilanzbündeltheorie als permanente Unterschiede im folgenden nicht zu erörtern. Auf zeitliche Erfassungsunterschiede im Zusammenhang mit Beteiligungsverlusten wird jedoch hingewiesen (vgl. S. 207 f.).

Das Charakteristische der als "timing differences", d.h. zeitliche Erfassungsunterschiede definierten Abweichungen war nach der oben getroffenen Feststellung, daß in der Handels- oder in der Steuerbilanz bestimmte Aufwendungen und Erträge in einer früheren oder späteren Periode zu berücksichtigen sind als in dem jeweils anderen Abschluß. [1]) Die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz wirken sich in wenigstens zwei unterschiedlichen Perioden auf die Bilanzansätze und die in diesen Bilanzen ausgewiesenen Periodenerfolge aus. In diesen Perioden sind Handels- und Steuerbilanzgewinn unterschiedlich. Der Darstellung dieser Abweichungen und der Problematik der zweckmäßigen bilanziellen Berücksichtigung ist das weitere Interesse zuzuwenden.

2.2.2.2 Zeitliche Erfassungsunterschiede bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz

2.2.2.2.1 Möglichkeiten zeitlicher Erfassungsunterschiede

Da zeitliche Erfassungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz nach geltendem Recht nur in Ausnahmefällen auftreten, kann zur Ableitung eines Darstellungsschemas möglicher zeitlicher Erfassungsunterschiede auf entsprechende Untersuchungen in anderen Ländern zurückgegriffen werden. In Anlehnung an die in den USA vorgelegte Untersuchung von BLACK über diese Abweichungen sind dabei zeitliche Unterschiede in der Erfassung von Gewinnkomponenten [2])

---

[1]) Vgl. auch Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29.

[2]) "Income Components." Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 2.

als typische Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz und die besonderen Abweichungen aufgrund der unterschiedlichen zeitlichen Berücksichtigung von Verlusten zu unterscheiden. [1]) Unterschiede in der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen können demzufolge in vier möglichen Grundtypen auftreten: [2])

---

[1]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 2 und 4. Nach den damals geltenden Grundsätzen wird von BLACK als dritte mögliche Gruppe von zeitlichen Erfassungsunterschieden auf die "exclusions from pretax accounting income" (nicht im handelsbilanziellen Jahresüberschuß vor Steuern enthaltene Posten) hingewiesen. Vgl. ebd., S. 2 f. Letztere sind jedoch allein aus der besonderen Berücksichtigung von außerordentlichen Posten (wie z. B. Steuermehrbelastungen bzw. Rückzahlungen aufgrund von Betriebsprüfungen) in der Handelsbilanz zu erklären. Diese Sonderposten rechnen nicht zu den Aufwendungen und Erträgen der jeweiligen Periode, sondern werden als Berichtigungen im Vortragssaldo von freien Rücklagen und Gewinnvortrag gebucht, sind also im speziellen "surplus and retained earnings statement" darzustellen. Vgl. dazu z. B. Jung, W., Jahresabschluß in USA (1971), S. 91; sowie Wixon, D./Kell, W. D./Bedford, N. D., Accountants' Handbook (1970), 22.7-8 und 22.21. Dabei können zeitliche Erfassungsunterschiede auftreten, wenn z. B. die betreffenden Sonderposten in der Steuerbilanz einer anderen Periode berücksichtigt sind. Die dabei entstehenden "timing differences" unterscheiden sich aber nach BLACK nicht von den Grundtypen zeitlicher Erfassungsunterschiede . Vgl. Black, H. A. Interperiod Allocation (1966), S. 3. Nach neueren Grundsätzen (FASB Statement No. 16 vom Juni 1977) ist die Veränderung des "surplus and retained earnings statement" nur noch für die Berichtigung von Bilanzierungsfehlern zulässig. Vgl. Beckerle, D., Rechnungslegungsvorschriften der USA (1978), S. 269 f.

[2]) Vgl. dazu u. a. Betzl, G. W., Gewinnermittlung in USA (1962), S. 135 f.; Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29; ders. Bilanzierung von schwebenden Verbindlichkeiten (1969), S. 344; im deutschsprachigen Schrifttum. In der amerikanischen Literatur vor allem: Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 1 - 10; Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 7 - 10.

(1) Erträge werden zuerst im handelsrechtlichen Jahresabschluß ausgewiesen, ihre steuerliche Berücksichtigung erfolgt in späteren Perioden.
("Ertrag vor Betriebseinnahme")

(2) Aufwendungen sind zuerst steuerlich abzugsfähig, in späteren Perioden gehen sie in die Ermittlung des Handelsbilanzgewinns ein.
("Betriebsausgabe vor Aufwand")

(3) Erträge werden zuerst steuerlich berücksichtigt. Die erfolgswirksame Erfassung im handelsrechtlichen Jahresabschluß ist einer späteren Periode vorbehalten.
("Betriebseinnahme vor Ertrag")

(4) Aufwendungen werden zuerst in der Handelsbilanz berücksichtigt. Steuerlich abzugsfähig sind sie in einer Folgeperiode.
("Aufwand vor Betriebsausgabe")

Die erste Konsequenz dieser Unterschiede [1]) in der zeitlichen Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen ist, daß - unter sonst gleichen Umständen - in der Periode der ersten Auswirkung dieser Unterschiede in einer der beiden Bilanzen entweder

a) der in der Handelsbilanz ausgewiesene Jahresüberschuß den steuerlichen Gewinn übersteigt (Grundtypen (1) und (2)), oder
b) der steuerliche Gewinn höher ist als der Jahresüberschuß (Grundtypen (3) und (4)).

Die weitere Konsequenz dieser zeitlichen Erfassungsunterschiede mit mehrperiodiger Auswirkung ist, daß die erste Konsequenz in einer oder mehreren Perioden "umschlägt" [2]),

---

[1]) Die Reihenfolge wurde im Hinblick auf die Darstellung dieser Konsequenzen gewählt.

[2]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29.

d. h. der zeitliche Erfassungsunterschied bewirkt in der Periode der Berücksichtigung im anderen Abschluß einen umgekehrten Effekt [1]):

c) die gegenteilige Auswirkung der Abweichungen nach den Grundtypen (1) und (2) führt zu einem niedrigeren Jahresüberschuß gegenüber dem steuerlichen Gewinn dieser Periode, oder

d) bei den Abweichungen der Grundfälle (3) und (4) wird in der oder den Folgeperioden ein höherer Handelsbilanzgewinn im Vergleich zum steuerlichen Gewinn ausgewiesen.

In den Untersuchungen über die Abweichungen zwischen steuerlicher und kaufmännischer Gewinnermittlung in den USA werden alle möglichen Abweichungen in diese Grundtypen eingegliedert. [2]) Die Anwendbarkeit dieses Gliederungskriteriums für möglicherweise auftretende Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bei Aufgabe des strengen Maßgeblichkeitsprinzips im deutschen Bilanzrecht ist gegeben. [3]) In einer

---

1) Bevis,D.J./Perry,R.E., Accounting for Income Taxes (1969), z.B.S.11.

2) Vgl. dazu neben Betzl, G. W., Gewinnermittlung in USA (1962), S. 135 ff., der auf einem Fachgutachten der AICPA von 1953 aufbaut (die in Fußnote 1 S. 135 bei Betzl angegebene Veröffentlichung ist eine Darstellung des Accounting Research Bulletins Nr. 43 von 1953, insbesondere Kapitel 10 B über Income Taxes), die Untersuchungen von Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 3 sowie S. 8 - 10; Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 7 - 10 sowie das Fachgutachten der AICPA, APB Opinion No. 11; Accounting for Income Taxes § 15 - 17, vgl. ebd., S. 48 f., sowie Appendix A.

3) NIEHUS hat diese Einteilung für die möglichen Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz übernommen. Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29. Sie wird als geeignetes Schema im weiteren verwendet.

ausführlichen Diskussion von Beispielen anhand dieses Gliederungsschemas soll auf die Bedeutung und den Umfang möglicher Abweichungen bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz eingegangen werden. [1])

Darüberhinaus sind die Auswirkungen der Berücksichtigung von Verlusten als zeitlichen Erfassungsunterschieden zu untersuchen. Die besondere Art von zeitlichen Erfassungsunterschieden durch Verlustrück- und -vorträge wird in der amerikanischen Literatur dadurch gekennzeichnet, daß Verlustrückträge zu Erstattung von Steuern früherer Jahre und Verlustvorträge zur Verminderung bis zum Wegfall von Steuerzahlungen in nachfolgenden Gewinnjahren führen. [2]) Daraus wird geschlossen, daß die steuerlichen Effekte von Verlusten in der Bilanz des Verlustjahres berücksichtigt werden müssen. [3]) In der Analyse der Abweichungen ist jedoch noch auf zusätzliche Aspekte der im Steuerrecht vorgesehenen Institute Verlustvortrag und Verlustrücktrag einzugehen. Steuerlich muß der Verlust einer Periode nach § 10 d EStG zunächst mit dem Gewinn der Vorperiode ausgeglichen werden. In der Handelsbilanz ist dagegen nur ein Ausgleich mit positiven Ergebnissen der Folgeperioden zulässig. Darüberhinaus ist der Verlustvortrag

---

[1]) Die Aufsätze von Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 28 ff. und Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwands (1974), S. 237 ff., geben nur wenige Beispiele an.

[2]) "Permitting the deduction of expenses of the loss year either in the loss year or in designated profitable years creates a special kind of tax timing difference. The carryback of losses results in the refund of taxes previously paid for the past profitable years; the carryforward of losses results in the elimination or reduction of taxes otherwise payable for future profitable years". Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 91.

[3]) "The basic accounting concept of matching revenues and expenses suggests that it is appropriate to record the tax benefit from an operating loss in the income statement of the loss year". Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 20.

nach geltendem Steuerrecht [1]) zeitlich beschränkt. Durch seinen Wegfall im sechsten auf das Verlustjahr folgenden Veranlagungszeitraum ist ein weiterer Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz festgeschrieben, denn in der Handelsbilanz unterliegt der Verlustvortrag keiner zeitlichen Begrenzung.

2.2.2.2.2 Unterschiede in der zeitlichen Erfassung von Aufwendungen und Erträgen

Die Darstellung möglicher zeitlicher Erfassungsunterschiede bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz richtet sich nach den diesem Kapitel vorangestellten Prämissen an den bereits bestehenden gesetzlichen Vorschriften und den allgemein zugrundeliegenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung aus. Soweit für die Weiterentwicklung dieser Vorschriften und Grundsätze Anhaltspunkte vorliegen, die zeitliche Erfassungsunterschiede zur Folge haben können, soll darauf in ergänzenden Hinweisen eingegangen werden. Ausgangspunkt der Einordnung von Beispielen ist das oben dargestellte Schema der vier Grundtypen.

---

[1]) Vgl. § 10 d EStG: eine Rücktrags-, fünf Vortragsperioden; zur Verlustberücksichtigung in anderen Ländern vgl. Wacker, W., Steuerliche Verlustrategien (1975/76), S. 402 f.

1. Ertrag vor Betriebseinnahme

Das Auftreten derartiger zeitlicher Erfassungsunterschiede wird von NIEHUS nach "unserem Verständnis von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" als "absurd" bezeichnet, aber im Fall der Trennung von Handels- und Steuerbilanz als denkbar angesehen. [1] Tatsächlich können Erfassungsunterschiede dieser Art nur dann auftreten, wenn nach den Bilanzierungsgrundsätzen in Handels- und Steuerrecht unterschiedliche Gewinnrealisierungsgrundsätze für bestimmte Erträge oder generell für alle Erträge bestehen.
Die Frage nach Beispielen derartiger Erfassungsunterschiede im deutschen Bilanzrecht ist demzufolge zunächst die Frage nach abweichenden Gewinnrealisierungsgrundsätzen in Handels- und Steuerrecht. Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bestimmt sich jedoch nach allgemeiner Auffassung im Zeitpunkt der Lieferung bzw. bei Dienstleistungen nach deren Beendigung; aufgrund des Konsensus, der über diesem Termin besteht, liegt insoweit ein anerkannter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung vor. [2] Diese Grundsätze gelten nach den eingangs angegebenen Prämissen für beide Bilanzen soweit nichts anderes geregelt ist. Erfassungsunterschiede des ersten Grundtyps können also nur dann auftreten, soweit nach bestimmten Vorschriften entweder im Handels- oder Steuerrecht abweichende Realisierungszeitpunkte zugelassen sind, die generelle Konvention über den grundsätzlichen Zeitpunkt der Gewinnrealisierung also bewußt durchbrochen ist.

Für unterschiedliche Auslegung der Gewinnrealisierungsgrundsätze können die folgenden Beispiele angeführt werden.

---

1) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29.

2) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 192.

(a) Sonderfälle der Gewinnrealisierung bei Umsatzgeschäften

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist die Gewinnrealisierung bei Umsatzakten durch den Abschluß eines Verkaufsaktes oder durch das Vorliegen eines analogen Vorgangs, durch den das Unternehmen einen Anspruch auf eine Gegenleistung erwirbt, festgelegt, also bei fehlendem Austausch von Leistung und Gegenleistung durch den Zeitpunkt der Entstehung einer Forderung. [1]) Auch für Umsätze mit Ratenzahlungsvereinbarung gilt dieser Grundsatz. [2]) Eine sofortige Erfassung in der Handelsbilanz nach dem Realisationsprinzip und die Erfassung nach dem Zuflußprinzip in der Steuerbilanz ist auch bei Aufhebung der strengen Bindung von Handels- und Steuerbilanz nicht denkbar, wenn die den Realisierungszeitpunkt festlegenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für beide Bilanzen gelten. [3]) Auch bei den Fällen schwebender, von keiner Seite erfüllten Geschäfte gilt für ihre positiven Erfolgsbeiträge, daß, solange keine Seite ihre Leistung erfüllt hat, die bilanzielle Berück-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 149, Tz. 69 und Tz. 43.

[2]) Für die USA sind die Umsätze mit Ratenzahlungsvereinbarungen (installment sales) ein Beispiel zeitlicher Erfassungsunterschiede dieser Art. Sie können handelsbilanziell beim Abschluß realisiert werden, in der Steuerbilanz erst nach ihrem Zufluß. Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 8.

[3]) Die Gültigkeit der Einnahmen-/Ausgabenrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung ist, wenn von Unterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz gesprochen wird, ex definitione ausgeschlossen. Soweit Handelsbilanzen erstellt werden müssen und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung somit für die kaufmännische Buchführung gelten, ist über § 140 AO kein Raum für die Einnahmen-/Ausgabenrechnung. Sie gilt auch weiterhin nur für die Steuerpflichtigen, die keine Bücher führen müssen.

sichtigung und die Ertragsrealisierung unterbleibt. [1]) Davon abweichend liegen wenige Ausnahmen vor.

(aa) So hat die Rechtsprechung für den besonderen Fall entschieden, daß, wenn die zu liefernde Ware versandbereit zur Verfügung steht und die Lieferung mit keinem Risiko mehr belastet ist, bereits die volle Warenforderung bilanziert werden kann, ohne daß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen wird. [2]) Wenn in dieser Entscheidung ein Gewinnrealisierungswahlrecht gesehen werden kann, könnte in seiner Beanspruchung in der Handelsbilanz und steuerbilanzieller Realisierung nach Ausführung der Lieferung - also ebenfalls durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gedeckt - ein zeitlicher Erfassungsunterschied "Ertrag vor Betriebseinnahme" auftreten. Inwieweit dafür ein Bedürfnis besteht und künftige steuerliche Regelungen darauf eingehen, soll hier nicht untersucht werden.

(bb) Weiter könnte ein zeitlicher Erfassungsunterschied des Grundtyps (1), durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gedeckt, im Rahmen der langfristigen Fertigung auftreten. Abweichend vom Grundsatz, daß die Aktivierung von anteiligen Gewinnansprüchen vor Realisierung unzulässig ist, wird für jene Herstellungsprozesse, die sich über mehrere Jahre erstrecken (beim Großanlagenbau und bei Werften) "in einem gewissen Umfange eine Aktivierung vorsichtig geschätzter Gewinnanteile vor Fertigstellung und Auslieferung vertreten werden können. [3])

---

[1]) "Die grundsätzliche Nichtbeachtung beiderseits noch nicht erfüllter gegenseitiger Verträge ist auf das Realisationsprinzip zurückzuführen." Vgl. Bieg, H., Bewertung und Handelsbilanz (1976), S. 343. Nur negative Erfolgsbeiträge machen nach der Konvention der Erfassung schwebender Geschäfte (vgl. Friederich, H., Schwebende Geschäfte (1975), S. 7 f.) die bilanzielle Erfassung bereits vor der Erfüllung erforderlich.

[2]) RFH-Urteil v. 22.10.1931, Bd. 29, S. 276, vgl. Görbing, H., Schwebende Geschäfte (1968), S. 5.

[3]) Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 641. Zur Diskussion der Nachteile der Gewinnrealisierung erst bei Fertigstellung, vgl. Krause, W./Schmidt, B., Langfristige Fertigung (1972), S. 689 ff.

Diese Gewinnrealisierung vor dem Zeitpunkt des Entstehens einer Forderung ist als Gewinnrealisierungswahlrecht demnach zulässig und auch durch die steuerliche Rechtsprechung anerkannt. [1]) Wenn nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bei langfristiger Fertigung sowohl eine vorzeitige anteilige Gewinnrealisierung als auch die Gewinnrealisierung nach Erfüllung der Lieferverpflichtungen zulässig ist, so ist in diesem Fall nach der unterstellten Prämisse des selbständigen Wahlrechts zwischen zwei zulässigen Methoden in beiden Bilanzen eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz möglich. [2]) Jedoch ist es schwer vorstellbar, daß das Steuerrecht diese vorzeitige Gewinnrealisierung bei langfristigen Verträgen nicht in die zu kodifizierenden Steuerbilanzvorschriften übernehmen würde.

(b) Sonderfälle bei Beteiligungserträgen [3])

Die grundsätzliche Frage, wann Beteiligungserträge in Handels- und Steuerbilanz zu berücksichtigen sind,

---

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 149, Tz. 70. Diese Anerkennung wurde auch in jüngeren Urteilen ausgesprochen, vgl. z. B. BFH-Urteil v. 5.5.1976 IR 121/74, DStR 1976, S. 532. Zur Kritik dieser mit Gewohnheitsrecht begründeten Handhabung vgl. Freericks, W., Bilanzierungsfähigkeit (1976), S. 103; auch Leffson, U., GOB (1976), S. 199 ff.

2) Im Gegensatz hierzu ist in den USA die anteilige Gewinnrealisierung nach der "percentage-of-completion basis" in der Handelsbilanz und der Realisierung nach Vertragserfüllung ("completed-contract basis") als zeitlicher Erfassungsunterschied üblich. Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 8. Auch nach einem "internationalen Rechnungslegungsgrundsatz", der in Form einer Diskussionsgrundlage vorgelegt wurde, soll die Gewinnrealisierung nach Maßgabe des Fertigstellungsgrades unter bestimmten Bedingungen als zulässig gelten. Vgl. IASC, Stellungnahme ED 12 (1978), S. 218 ff.

3) Der Begriff Beteiligung umfaßt in diesem Zusammenhang sowohl Anteile an Kapitalgesellschaften wie an Personengesellschaften in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Regelung nach § 152 Abs. 1 AktG. Vgl. dazu Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 151, Tz. 90 ff., § 152, Tz. 28 ff.

muß zunächst getrennt für beide Bilanzen untersucht werden. Die Aktivierung der Forderung Erträge aus Beteiligungen kann mangels eindeutiger gesetzlicher Festlegung für die Handelsbilanz einmal mehr nur durch den Rückgriff auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung entschieden werden. Aus dem Realisationsprinzip als Bestandteil dieser Grundsätze läßt sich dabei für den Fall der Gewinnausschüttung ableiten, daß der Ertrag dann verwirklicht ist, " ... wenn die Entstehung der Forderung mit Sicherheit zu erwarten ist und wenn ihre Höhe feststellbar ist; das Geschäftsjahr, in dem die Aktivierung stattfindet, ist nach den Erfordernissen eines periodengerechten Erfolgsausweises zu bestimmen." [1]) Dieser Zeitpunkt ist jedoch für Beteiligungen an Personengesellschaften und an Kapitalgesellschaften nach unterschiedlichen Kriterien bestimmt. Außerdem besteht hinsichtlich der Ertragsentstehung keine Einhelligkeit in der Literatur.

(aa) Für Erträge aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften besteht in den Fällen der Mehrheitsbeteiligung an Aktiengesellschaften eine herrschende Auffassung der Praxis, die in einer Entscheidung vom 3.11.1975 auch durch den BGH bestätigt wurde. [2]) In Erweiterung dieser Auffassung auf alle bilanzierungspflichtigen Unternehmen kann nach SCHULZE-OSTERLOH der Zeitpunkt der Realisierung von Erträgen aus der Mehrheitsbeteiligung an Aktiengesellschaften in dem Geschäftsjahr bestimmt werden, das dem Geschäftsjahr

---

1) Vgl. Schulze-Osterloh, J., Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen (1977), S. 107.

2) BGH-Urteil v. 3.11.1975 - II ZR 67/73 - OLGHamm, im Leitsatz angegeben bei Schulze-Osterloh, J., Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen (1977), S. 104. Zur Strittigkeit dieser herrschenden Auffassung vgl. ebd., S. 105 insbesondere Fußnote 2, und Weber, C. P./Willich, M., Aktivierung von Dividendenansprüchen (1976), S. 329.

der Tochtergesellschaft entspricht, auf das sich die Gewinnausschüttung bezieht, soweit das Geschäftsjahr der Tochtergesellschaft spätestens am Abschlußstichtag der Obergesellschaft endet, der Vorstand der Tochtergesellschaft einen Gewinnverwendungsvorschlag gemacht hat, der Jahresabschluß der Tochtergesellschaft festgestellt ist und die Obergesellschaft bereits am Ende ihres Geschäftsjahres an der Tochtergesellschaft beteiligt war. [1]) Für diese Fälle ergibt sich derzeit eine durch das Maßgeblichkeitsprinzip vermiedene Abweichung von Handels- und Steuerbilanz, da die steuerliche Praxis den Dividendenanspruch erst nach Vorliegen des Gewinnverwendungsbeschlusses der Tochtergesellschaft aktiviert. [2])
Bei Wegfall der strengen Bindung von Handels- und Steuerbilanz wäre ein Erfassungsunterschied des ersten Grundtyps möglich.
Außerhalb dieser Fälle, z.B. bei Kapitalgesellschaften in der Rechtsform der GmbH [3]) und bei Nicht-Mehrheitsbeteiligten an Aktiengesellschaften, ist für die Entstehung des Gewinnanspruchs der Gesellschafter die Feststellung des Jahresabschlusses und das Vorliegen

---

[1]) Vgl. Schulze-Osterloh, J., Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen (1977), S. 114 f., wobei zusätzlich auf Aktivierungspflicht zu diesem Zeitpunkt erkannt wird (S. 115). Forster, K-H., Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft (1976), S. 42 f., stimmt dieser Aktivierungspflicht zu, will aber nur den Barwert des Gewinnanspruchs vereinnahmen (S. 43). Ebenfalls zustimmend Mutze, O., Bilanzierung von Beteiligungen (1977), S. 13. Dagegen will Pasdika, H., Zeitkongruente Gewinnvereinnahmung (1977), S. 159 f., nur ein Wahlrecht sehen, dehnt dieses aber in Übereinstimmung mit dem BdF-Erlaß v. 3.12.1976 - IV B8 - S. 2600 R - 225/76 BStBl. S. 679 auch auf Fälle gemeinschaftlicher Anteilsmehrheit aus (S. 161).

[2]) Vgl. Schulze-Osterloh, J., Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen (1977), S. 116. Durch das Maßgeblichkeitsprinzip ist auch der Zeitpunkt der steuerlichen Gewinnrealisierung vorzuverlagern.

[3]) Vgl. Gschwendtner, H., Vorabausschüttungen (1978), S. 112.

eines wirksamen Gewinnverteilungsbeschlusses Voraussetzung. [1]) Da dieser Zeitpunkt, wie oben angesprochen, gleichzeitig für die steuerliche Gewinnrealisierung maßgeblich ist, bestehen insoweit keine Anhaltspunkte für das Auftreten zeitlicher Erfassungsunterschiede. So gilt z. B. bei den als Vorabausschüttungen oder Gewinnvorschüsse bezeichneten Abschlagszahlungen auf den späteren Gewinn, die bei der GmbH eine seit langem geübte Praxis darstellen, [2]) daß der Gewinnanspruch nicht vor der Feststellung der Bilanz entsteht. [3]) Das bedeutet auch für die Handelsbilanz keine vorgezogene Gewinnrealisierung. Bei Vorliegen von Gewinnabführungsverträgen ist gleichfalls keine abweichende Gewinnrealisierung der Beteiligungserträge feststellbar.
Nach geltendem Recht ist ein Erfassungsunterschied somit nur in dem genannten Sonderfall der Gewinnübernahme von Tochtergesellschaften feststellbar, und dann auch nur, wenn entweder ein Wahlrecht unterstellt werden kann oder, wenn von einer Aktivierungspflicht ausgegangen wird, der steuerliche Gewinnrealisierungszeitpunkt weiterhin auf der Feststellung des Jahresabschlusses bestehen bleiben wird. [4])

In der Diskussion um die Eignung der Equity-Methode für den Ansatz von Beteiligungen in der Handelsbilanz

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 151, Tz. 173; Wilhelmi, S., Aktiengesetz (1971), § 157, Anm. 10; MELLEROWICZ macht nur eine der beiden Bedingungen zur Voraussetzung für den Ausweis der Beteiligungserträge. Vgl. Mellerowicz, K., Gewinnverwendung (1970), § 157, Anm. 49.

[2]) Zur Begriffserklärung und zur rechtlichen Zulässigkeit vgl. Hueck, G., Gewinnvorschuß (1975), S. 133 ff., insbesondere S. 134 und 139 ff.

[3]) Vgl. Gschwendtner, H., Vorabausschüttungen (1978), S. 109.

[4]) Demgegenüber ist in den USA steuerlich die Realisierung von Beteiligungserträgen erst zum Zuflußzeitpunkt zulässig. Daraus leitet sich ein zeitlicher Erfassungsunterschied ab. Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 8.

können abweichende Ergebnisse auftauchen.[1] Nach dieser Methode ist der Wertansatz der Beteiligung um den Anteil am Jahresergebnis der Untergesellschaft zu erhöhen, unabhängig ob dieses ausgeschüttet wird oder nicht, und zwar in der Periode, in der dieses bei der Beteiligungsgesellschaft entstanden ist. Soweit die Equity-Methode in einer beschränkten Fassung verwirklicht wird, [2] die eine Neutralisierung der Gewinnübernahme durch Bildung einer entsprechenden Rücklage solange vorsieht, bis die Ausschüttung beschlossen ist, kann bei Unterstellung weitergeltender steuerlicher Realisierungsgrundsätze kein zeitlicher Erfassungsunterschied auftreten, da der handels- und steuerbilanzielle Gewinnausweis sich insoweit nicht unterscheiden. Die unbeschränkte Anwendung dieser Methode könnte zu vorgezogener Gewinnrealisierung in der Handelsbilanz führen, wenn das Steuerrecht diese Methode nicht übernimmt. Obwohl derzeit noch als dem Anschaffungsprinzip und dem Realisationsprinzip widersprechend abgelehnt, [3] könnte die Aktualität dieser Problematik im Zuge der Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften im EG-Bereich zunehmen, da ihre Anwendung für Konzernabschlüsse in Art. 17 Abs. 2 der 7. EG-Richtlinie vorgesehen ist. [4]

---

1) Zur Darstellung des Verfahrens vgl. z. B. Havermann, H., Bilanzierung von Beteiligungen (1975), S. 234 ff.; Busse von Colbe, W., Beteiligungen (1972), S. 145 ff.; Uhlig, B./Lüchau, H., Bewertung von Beteiligungen (1971), S. 558. Zur Diskussion vgl. ebd. und Hartmann, E./Schuffenhauer, W., Equity-Methode (1975), S. 701 ff; Niehus, R. J., Equity-Methode (1975), S. 1041 f.

2) Vgl. Havermann, H., Bilanzierung von Beteiligungen (1975), S. 235 f.

3) Vgl. Mutze, O., Bilanzierung von Beteiligungen (1977), S. 10 f. MUTZE sieht im Urteil des BGH v. 3.11.75 diese Ablehnung auch höchstrichterlich bestätigt.

4) Vgl. Busse von Colbe, W., Vereinheitlichung des Konzernabschlusses (1977), S. 672 f. Während die Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. der Einführung zustimmt (vgl. v. Wysocki, K., 4. EG-Richtlinie (1979), S. 78) meldet Schulze, W., 4. EG-Richtlinie (1979), S. 49 f. Bedenken an.

(bb) Während bei den Kapitalgesellschaften das Jahresergebnis zunächst der Gesellschaft als eigene Rechtspersönlichkeit zusteht und erst durch einen weiteren Rechtsakt auf die Gesellschafter übertragen werden muß, entsteht das Jahresergebnis bei Personengesellschaften originär bei den einzelnen Gesellschaftern in ihrer Verbundenheit. [1]) Der Gewinnanteil der Gesellschafter ist ihnen unmittelbar für das entsprechende Geschäftsjahr zuzurechnen. [2]) Der in der Bilanz der Personengesellschaft festgestellte Gewinnanteil des Beteiligten kann also handelsrechtlich zu dem Zeitpunkt ausgewiesen werden, zu dem das Geschäftsjahr der Personengesellschaft endet. [3]) Das bedeutet für den Fall, daß die Bilanz der Beteiligungsgesellschaft noch nicht aufgestellt oder der gesellschaftsvertraglich erforderliche Feststellungsbeschluß noch nicht vorliegt, eine Aktivierungspflicht für den gegebenenfalls vorsichtig geschätzten Gewinnanteil , der mit Ablauf des Geschäftsjahres der Personengesellschaft als entstanden gilt. [4]) Umstritten ist die Gewinnrealisierung

---

[1]) Vgl. Saur, J./ Althaus, W., Beteiligungen an Personengesellschaften (1971), S. 2. A. A. Lang, J., Gewinnrealisierung (1978), S. 219 ff.

[2]) Vgl. Schulze-Osterloh, J., Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen (1977), S. 111.

[3]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153, Tz. 95. Während ADLER/DÜRING/SCHMALTZ keine Aktivierungspflicht bestimmen, wird im WP-Handbuch ausgeführt: "Anders als bei juristischen Personen steht der anteilige Gewinn bei Personenhandelsgesellschaften den Gesellschaften unmittelbar zu, ist übertragbar und somit wegen seiner Verkehrsfähigkeit ein Vermögensgegenstand. Gewinnanteile von Personenhandelsgesellschaften sind daher grundsätzlich in voller Höhe bilanzierungspflichtig (Ausnahme: Verwendung zum Ausgleich früherer Verluste, die sich nicht in einer Minderung des Beteiligungsansatzes niedergeschlagen haben ...)." Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 626. Gleicher Ansicht HFA, Stellungnahme 3/76 (1976), Punkt 3, S. 2028.

[4]) Vgl. HFA, Stellungnahme 3/76 (1976), Erläuterung zu 3., S. 2029. A. A. Lang, J., Gewinnrealisierung (1978), S. 219 ff. Nach der von ihm vertretenen Gewinnzuweisungstheorie entsteht der Gewinnanspruch erst mit der Fertigstellung der Bilanz und der Berechnung des Gesellschafteranteils, das gilt dann sowohl zivilrechtlich als auch steuerlich (S. 220, insb. Fußnote 33).

sowohl hinsichtlich der auf ein Rücklagenkonto gebuchten Gewinnanteile, [1]) als auch der nicht ausgeschütteten und auf ein besonderes Darlehenskonto oder zweites, beschränkt verfügbares Kapitalkonto gutgeschriebenen stehengelassenen Gewinnanteile der Gesellschafter. [2]) Da der Anspruch auf Auszahlung ein Problem des Entnahmerechtes ist, [3]) das seinen Charakter als rechtlich selbständigen und bewertbaren Vermögensgegenstand nicht berührt, ist der Bilanzierungspflicht des Gewinnanteils zum Bilanzstichtag der Personengesellschaft zu folgen. [4])
Die steuerliche Berücksichtigung von Gewinnanteilen aus Personengesellschaften ist dagegen von der handels-

---

[1]) Saur, J./Althaus, W., Beteiligungen an Personengesellschaften (1971), S. 6, verneinen bei Fortführung als Gewinnvortrag oder bei Rücklagenzuweisung die Gewinnrealisierung.

[2]) Vgl. dazu Gessler, E., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1978), S. 93 ff., der überzeugend für die Aktivierung des stehengebliebenen Gewinns eintritt, aus dem Gesichtspunkt der Lösung des anteiligen Jahresgewinnes aus dem gebundenen Gesamthandsvermögen heraus. Die bilanzmäßige Berücksichtigung der stehengebliebenen Gewinnanteile erfolgt als Einlage (S. 99).
Döllerer, G., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1977), S. 83, geht dagegen davon aus, daß erst die Entstehung eines Anspruchs auf Auszahlung die Aktivierung des Gewinnanteils zuläßt. Bei Kommanditisten ist dies erst zum Zeitpunkt der Bilanzfeststellung, bei Komplementären darüberhinaus erst bei Geltendmachung des Rechts auf Anzahlung. Die Anwendung des Zuflußprinzips wird von Roser U., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1977), S. 2242, abgelehnt. Gleichfalls Gessler, E., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1978), S. 99 f.

[3]) So z. B. Roser, U., Beteiligungen einer Personenhandelsgesellschaft (1977), S. 2242.

[4]) Eine weitere, das hier anstehende Gewinnrealisierungsproblem nicht berührende Frage betrifft den Ausweis stehengelassener Gewinnanteile als Forderung oder als Erhöhung des Beteiligungswertes. Vgl. neben den unter 1 - 3 genannten Stellen auch Schimann, G., Bilanzierung von Beteiligungen (1978), S. 402.

rechtlichen Bilanzierung nach Auffassung des BFH unabhängig. Der BFH führt dazu in seinem Urteil vom 23.7.1975 aus: "Die Handelsbilanz und die Steuerbilanz können in der Bilanzierung und Bewertung der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personenhandelsgesellschaft verschiedene Wege gehen. Für die ertragsteuerliche Gewinnermittlung hat der Posten Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft keine selbständige Bedeutung. Die gewerblichen Einkünfte der Kapitalgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin der Personenhandelsgesellschaft (§ 15 Nr. 2, § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG) sind durch die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der Personenhandelsgesellschaft zu ermitteln ...". [1]) Mit der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung, deren Ergebnis der Veranlagung des Gesellschafters einer Personengesellschaft zugrundezulegen ist, sind die steuerlichen Folgen der Beteiligung an der Personengesellschaft erschöpft. [2]) Da die steuerliche Gewinnfeststellung zu dem gleichen Zeitpunkt erfolgt wie die oben dargelegte Auffassung zur Gewinnrealisierung in der Handelsbilanz ist auch hier kein zeitlicher Erfassungsunterschied des ersten Grundtyps gegeben. Wird demgegenüber handelsrechtlich die Gewinnrealisierung z. B. bei Rücklagenzuweisung oder Fortführung als Gewinnvortrag verneint, der steuerliche Realisierungsgrundsatz jedoch beibehalten, liegt ein zeitlicher Erfassungsunterschied des Grundtyps 3 (Betriebseinnahme vor Ertrag) vor. Eine vorgezogene Gewinnrealisierung in der Handelsbilanz wäre nur möglich, wenn das Steuerrecht auf den Zufluß, das Handelsrecht auf die gesellschaftsrechtliche Bestimmung abstellen würde.

---

[1]) Vgl. BFH-Urteil v. 23.7.1975 - I R 165/73 FR (1976), S. 20.

[2]) Vgl. Knobbe-Keuk, B., Personengesellschaften (1977), S. 70. Das hat insbesondere im Verlustfall zusätzliche Bedeutung. Vgl. unten S. 207 f.

(b) Sonderfälle bei Zuschreibungen in der Handelsbilanz

Derzeit noch nach dem Maßgeblichkeitsprinzip vermiedene Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ergeben sich aus den Möglichkeiten, außerordentliche Wertherabsetzungen durch Zuschreibungen wieder rückgängig zu machen. Wird diese Entscheidung nur für die Handelsbilanz getroffen, so ist insoweit vorzeitig ein Gewinn realisiert. Zulässig ist diese Zuschreibung bei nicht abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens gemäß § 154 Abs. 2 AktG bis zur Höhe der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. [1]) Auch abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens können handelsrechtlich bis zu dem Betrag, der sich nach dem Abschreibungsplan ergeben würde, in ihrem Wert wieder erhöht werden.[2]) Hier besteht auch bereits nach geltendem Recht ein zeitlicher Erfassungsunterschied, da steuerlich die Zuschreibung nach dem Prinzip des strengen Wertzusammenhangs unzulässig ist. [3]) Auch für Gegenstände des Umlaufvermögens ist die Möglichkeit vorgesehen, nach einer Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert wieder den vorherigen Wert anzusetzen. [4]) Soweit also auch hier in autonomer Entscheidung in der Handelsbilanz die Zuschreibung angesetzt, in der Steuerbilanz jedoch die Beibehaltung des niedrigeren Wertes vorgezogen wird, liegt ein Erfassungsunterschied des ersten Grundtyps vor. Ein besonderes Problem der Zuschreibungen in der Handelsbilanz besteht nach geltender Rechtslage darin, daß handelsrechtlich auch Zuschreibungen nach vorhergegangenen außerplanmäßigen Abschreibungen auf den niedrigeren, steuer-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 154 Tz. 87.

[2]) Vgl. ebd.

[3]) Vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 232.

[4]) § 155 Abs. 4 AktG. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155 Tz. 212 ff. Dabei wird es auch handelsrechtlich für zulässig gehalten, einen steuerlichen Zwischenwert anzusetzen.

lich zulässigen Wert anerkannt sind. [1]) Die Finanzverwaltung hat darauf mit der rückwirkenden Versagung der steuerlichen Sonderbewertungsmaßnahme reagiert. [2]) Die Trennung von Handels- und Steuerbilanz und der Ansatz von steuerlichen Sonderbewertungsmaßnahmen nur in der Steuerbilanz würde diese Problematik gegenstandslos werden lassen.

(d) Bestimmte steuerfreie Rücklagen

Die bisherige Diskussion von möglichen Abweichungen des ersten Grundtyps bezog sich auf ganz bestimmte Arten von Erträgen, die in der Handelsbilanz zu einem früheren Zeitpunkt erfolgswirksam vereinnahmt werden können als in der Steuerbilanz. Als Folge ist in der betreffenden Periode der Handelsbilanzgewinn höher als der in der Steuerbilanz ausgewiesene Überschuß. Im deutschen Bilanzrecht finden sich jedoch auch andere Tatbestände, die denselben Effekt im Vergleich zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Periodeneinkommen aufweisen. Angesprochen sind hier bestimmte steuerfreie Rücklagen, die entweder bereits nach geltendem Recht nicht in die Handelsbilanz aufgenommen werden müssen, oder bei einer Neuordnung des Verhältnisses beider Bilanzen nur steuerlich zu berücksichtigen sind. Sie stellen ihrem Wesen nach fiktive Aufwandsposten bei der steuerlichen Gewinnermittlung dar. Zu ihnen gehören die: [3])

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 154, Tz. 86. Ablehnend z. B. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 230, Fußnote 763 mit weiteren Zitaten.

[2]) Zur geltenden Rechtslage und Diskussion vgl. Punkt 3.2.2 im ersten Kapitel

[3]) Angelehnt an die Übersicht im WP-Handbuch (1977), S. 670, von derzeit gültigen steuerfreien Rücklagen. Vgl. auch Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 301 ff.

Preissteigerungsrücklage (§ 74 EStDV),
Rücklage für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 Entwicklungsländersteuergesetz)
Rationalisierungsrücklage im Steinkohlenbergbau (Gesetz zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29.7.1963)
Rücklage in der Atomanlagenversicherung [1])
Stillegungsrücklage (§ 10 Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei der Stillegung von Steinkohlebergwerken)
Rücklage nach § 3 Gesetz zur Förderung des Zonenrandgebietes v. 5.8.1971
Rücklage bei Auslandsinvestitionen (§§ 1 und 2 Auslandsinvestitionsgesetz).

Diesen steuerfreien Rücklagen [2]) ist gemeinsam, daß bei ihrer Bildung durch Unterstellung fiktiver Betriebsausgaben (Zuführung zur Rücklage) Teile des Steuerbilanzgewinns der Besteuerung entzogen werden. Nach gesetzlich vorbestimmter Frist oder bei Eintritt bestimmter Voraussetzungen sind diese Rücklagen wieder in der Steuerbilanz aufzulösen [3]); die Handelsbilanz wird weder bei der Bildung noch bei der Auflösung berührt. Da handelsbilanziell kein Aufwand entsteht, kann dieser zeitliche Erfassungsunterschied eines ceteris paribus auszuweisenden steuerlichen Gewinns nicht in den Grundtyp (2) eingeordnet werden; er ist demzufolge als zeitlicher Erfassungsunterschied "Ertrag vor Betriebseinnahme" einzustufen. [4])

---

[1]) BMF-Schreiben v. 16.1.1975 BStBl. 1975 S. 74.

[2]) Die 6b-Rücklage, die Ersatzbeschaffungsrücklage, die Rücklage gem. § 4 AuslInvG , i. V. m. § 6b EStG, sowie die Rücklage gem. § 82 Städtebauförderungsgesetz sind im Rahmen der Abweichungen des Grundtyps (2) (Aufwandsvorverlagerungen in der Steuerbilanz) zu besprechen.

[3]) Die Rücklage gem. § 1 Gesetz zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken führt bei Erfüllung der Voraussetzungen zu endgültiger Steuerersparnis. Dann liegt aber ein permanenter Unterschied vor (als Beispiel für steuerfreie Erträge). Deshalb war diese Rücklage hier nicht aufzuführen.

- Fortsetzung -

4) Dieser Effekt ist auch Grund für die Diskussion möglicher Vorverlagerung von Erträgen in der Handelsbilanz, die im vorhergehenden untersucht wurde. Dennoch scheint es angebracht, Zweifel hinsichtlich der Häufigkeit ihres Auftretens anzumelden. Im Zuge der Neuregelung der steuerlichen Gewinnermittlung wird die Frage der Gewinnrealisierung, so ist nach den bisherigen Tendenzen der Gesetzgebung und der steuerlichen Rechtsprechung zu schließen, vermutlich eher zu einer Vorverlagerung der Gewinnrealisierung in der Steuerbilanz (dann Erfassungsunterschied Grundtyp (3)) als in der Handelsbilanz führen.
Ein weiteres Beispiel bei Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 8, für Erfassungsunterschiede dieser Art ist die Gewinnrealisierung beim Leasinggeber. In der Handelsbilanz wird der Gewinn in Höhe des Zinsanteils der Leasingraten realisiert, die steuerliche Gewinnrealisierung erfolgt in der Differenz zwischen Mietraten und Abschreibungen; letztere ist dann in den ersten Jahren niedriger als die Gewinnrealisierung in der Handelsbilanz.
D. h. in der Handelsbilanz des Leasingnehmers wird die financing method in der Bilanzierung angewendet, nach der eine Vermögensübertragung an den Leasingnehmer vorliegt und der Umsatzakt wie eine Teilzahlungsfinanzierung bilanziell behandelt wird; in der Steuerbilanz wird nach der rental-method vorgegangen, d. h. der Leasinggeber bilanziert den an den Leasingnehmer vermieteten Gegenstand und weist Mieterträge und Abschreibungen aus. (Vgl. dazu Havermann, H., Leasing (1965), S. 88). Wie eine Übersicht über die angewendeten Bilanzierungspraktiken in den USA zeigt, bilanziert der Großteil der Leasinggeber 1975 die Leasinggegenstände nach der Operating-Methode.(Vgl. Niehus, R., Bilanzierungspraxis (1976), S. 405.) Für die Bilanzierung des Leasing in der Handelsbilanz ist die steuerliche Behandlung irrelevant, (Vgl. Niehus, R. J., Bilanzierung von Leasing (1977), S. 1864.), was zu diesen Erfassungsunterschieden führen kann. Nach geltendem Recht ist in der deutschen Bilanzierungspraxis dieser Erfassungsunterschied nicht möglich. Diese Bilanzierungsweise würde bedeuten, daß handelsrechtlich das wirtschaftliche Eigentum des Leasingnehmers bejaht wird, steuerlich dagegen das wirtschaftlichen Eigentum des Leasinggebers. Die Interessenlage, die zum Leasing-Beschluß des BFH (BFH-Beschluß v. 2.3.1970 - GrS 1/69 - BStBl II, S. 382 ff.) und den bekannten Leasing-Erlassen (BdF-Schreiben v. 19.4.1971 BStBl 1971 I, S. 264 ff. (Mobilien-Leasing); BMWF-Schreiben v. 21.3.1972, BStBl 1972 I, S. 188 ff. (Immobilien-Leasing); BdF-Schreiben v. 22.12.1975 IV B 2, S. 2170 - 161/75 BB 1976, S. 72) geführt hat, ist entgegengesetzt. Die steuerliche Zurechnung zum Leasingnehmer wurde demgegenüber entgegen der handelsbilanziellen Behandlung durchgesetzt. Die abweichende Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz ist also nur umgekehrt vorstellbar (vgl. S. 212 f.)

2. Betriebsausgabe vor Aufwand

Das Auftreten derartiger Erfassungsunterschiede wurde von NIEHUS [1]) - abgesehen von Sonderfällen wie z.B. der Rücklage für Ersatzbeschaffung - als derzeit nicht denkbar erachtet. Bei der Verselbständigung der Steuerbilanz treten dazu seiner Ansicht nach weitere Fälle, wobei höhere steuerliche Absetzungen für Abnutzung genannt werden.

Nach geltendem Recht ist die Berücksichtigung von Betriebsausgaben von ihrer steuerrechtlichen Anerkennung abhängig. Der Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit bestimmt sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, [2]) die auch bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz gelten sollen, soweit nichts anderes bestimmt ist. [3]) Demzufolge können Erfassungsunterschiede des zweiten Grundtyps nur auftreten, wenn steuerliche Sondervorschriften eine Vorverlagerung der Abzugsfähigkeit zulassen, die über die handelsrechtlich gebotene Aufwandsberücksichtigung hinausgeht.

Beispiele dafür können sein:

(a) Erhöhte steuerliche Absetzungen für Abnutzung

Zeitliche Erfassungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz in der Gestalt vorverlagerter Realisierung von Betriebsausgaben treten in allen Fällen auf, in denen steuerlich höhere Absetzungen für Abnutzungen

---

[1]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29.

[2]) Zum Betriebsausgabenbegriff beim Vermögensvergleich (periodengerecht erfaßter Aufwand) vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 390.

[3]) Vgl. Prämisse 3, S. 161 ff.

durch Sondervorschriften gestattet sind, [1]) oder in selbständiger Wahl aus mehreren, nach den allgemeinen Vorschriften zulässigen Verfahren, soweit die Absetzungen in der Steuerbilanz die handelsbilanziellen Abschreibungen in den ersten Jahren übersteigen. [2]) Die Vornahme unterschiedlicher, jedoch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. nach Steuerrecht zulässiger Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz könnte den unterschiedlichen Zielsetzungen bei der Regelung der Abschreibungen gerecht werden. In der Handelsbilanz muß die Wahl des Abschreibungsverfahrens dem Ziel entsprechen, eine im Rahmen der Bewertungsvorschriften richtige Darstellung der Vermögenslage, sowie unter dem Gesichtspunkt der periodengerechten Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einen möglichst sicheren Einblick in die Ertragslage zu geben. [3]) In der Steuerbilanz könnten die wirtschafts- und konjunkturpolitischen Zielsetzungen der Steuerpolitik (durch Abschreibungsvergünstigungen Investitionsanreize zu geben) ohne die nachteiligen Auswirkungen auf die Handelsbilanz [4]) erreicht werden. Nicht zuletzt könnte auch den steuerpolitischen Zielsetzungen der Unternehmungen entsprochen werden, durch Aufwandsvorverlagerung eine Minderung der Steu-

---

[1]) Zu den geltenden Sonderabschreibungen, vgl. die Darstellung bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 262 ff.

[2]) Z. B. Handelsbilanz: lineare Methode. Steuerbilanz: degressive Methode.

[3]) Vgl. § 149 Abs. 1 AktG, Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 154 Tz. 5 und 6.

[4]) Vgl. die Diskussion des Maßgeblichkeitsprinzips im ersten Kapitel (Punkt 3.2.2).

erbelastung zu erreichen. [1]) Die Ausschüttungspolitik ist dann nicht mehr von zwar legitimen Steuerminderungs-

---

[1]) Empirisch kann plausibel der Wunsch aller, in Unternehmungen Verantwortlichen, möglichst "Steuer zu sparen" unterstellt werden. Die Untersuchungen und Modelle der Steuerbilanzpolitik sind hinsichtlich der Definition dieser Zielsetzung nicht einheitlich. Vgl. dazu u. a. Gintrowski, G.,/Marettek, A., Betriebliche Steuerfinanzpolitik (1972), S. 237 f.; Marettek/Gintrowski, Geltungsbereich von Entscheidungsmodellen (1973), S. 148 f.; Melcher, G.-H., Betriebliche Steuerpolitik (1972), S. 237 f.; ders., Zielprämissen (1973), S. 344 f. Allen gemeinsam ist, "... durch zielgerichtete Auswahl und Einsatz der durch Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis legalisierten Möglichkeiten „"eine"„ Modifizierung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage" zu erreichen. So z. B. Röthel, H., Steuerbilanzpolitik (1974), S. 57.

wünschen abhängig, sondern richtet sich allein nach den finanzpolitischen Erfordernissen der Unternehmung.

Ähnliche Erfassungsunterschiede ergeben sich aus den Vorschriften über die Obertragung stiller Reserven in § 6b EStG und A. 35 EStR. Nach der geltenden Rechtslage können die beim Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens infolge Verkaufs oder höherer Gewalt aufgelösten stillen Reserven in bestimmtem Umfang auf einen anderen Vermögensgegenstand übertragen werden. Wenngleich diese Vorschriften dem Wesen nach eine Verschiebung der Ertragsrealisierung aus Verkäufen oder Entschädigungen in die Zukunft darstellen [1]) und demzufolge eine Einordnung unter den Grundtyp (1) anzunehmen wäre, erfolgt die Charakterisierung als Erfassungsunterschied des zweiten Grundtyps entsprechend der handelsrechtlichen Behandlung nach geltendem Recht. Nach h. M. ist die Obertragung der stillen Reserven entsprechend den steuerlichen Vorschriften in der Handelsbilanz als außerplanmäßige Abschreibung gemäß § 154 Abs. 2 Nr. 2 AktG auszuweisen. [2]) Handelsrechtlich ist diese Sonderregelung also als Vorwegnahme von Abschreibungspotential klassifiziert.

Wird, wie bereits nach geltendem Recht zulässig - da der vorherige Ansatz in der Handelsbilanz nach § 6 b Abs. 3 EStG nur für die steuerfreie Rücklage gefordert wird - in Handels- und Steuerbilanz unterschiedlich verfahren,

---

[1]) Analog der Einordnung unter den Ausnahmen von der grundsätzlichen Gewinnrealisierung bei Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 140 ff.

[2]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 18 und die dort ebenfalls angeführte Stellungnahme HFA 2/1965 (1965), S. 611. Die Obertragung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bzw. A.35 Abs. 4 EStR, d. h. die Übertragung auf einen innerhalb einer bestimmten Frist angeschafften Anlagegegenstand ist ebenfalls über die außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 158, Tz. 40.

so ist auch bei diesen Fällen ein zeitlicher Erfassungsunterschied "Betriebsausgabe vor Aufwand" festzustellen.

(b) Sonderfälle von handelsbilanziellen Ansatz- und Bewertungswahlrechten

Wie die Analyse des derzeit praktizierten Maßgeblichkeitsprinzips gezeigt hat, ist nachder Rechtsprechung bei Aktivierungswahlrechten in der Handelsbilanz steuerlich eine Aktivierungspflicht gegeben. Somit ist in der Regel keine steuerliche Vorwegnahme von Betriebsausgaben bei gleichzeitiger Aktivierung in der Handelsbilanz feststellbar. In Anlehnung an entsprechende Erfassungsunterschiede in den USA [1] ergibt sich für das deutsche Bilanzrecht folgendes:

(aa) Hinsichtlich der Aktivierung von Zinsen und Steuern in Handels- und Steuerbilanz ist eine differenzierte Betrachtung erforderlich. Die gewinnabhängigen Steuern sind grundsätzlich weder handels- [2] noch steuerrechtlich [3] aktivierungsfähig, lediglich für die Gewerbeertragsteuer besteht steuerlich ein umstrittenes Aktivierungswahlrecht. [4] Für die nicht gewinnabhängigen Steuern gelten die allgemeinen Grund-

---

[1] Aktivierung von Zinsen und Steuern bzw. von Ingangsetzungskosten in der Handelsbilanz während sie steuerlich sofort abgezogen werden. Vgl. entsprechende Beispiele (interest and taxes/preoperating expenses) bei Black, H. A., Interperiod Allocation (1966) S. 10.

[2] Die gewinnabhängigen Steuern rechnen wie die anderen gewinnabhängigen Aufwendungen nicht zu den Herstellungskosten, da sie aus dem Ertrag zu zahlen sind. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155, Tz. 51.

[3] A. 33 Abs. 6 EStR.

[4] A. 33 Abs. 7 EStR. Mit der Begründung, damit würden unrealisierte Gewinne ausgewiesen, abgelehnt von Wöhe, G., Bilanzierung (1976) S. 366 f., gleichfalls Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 212 (Fußnote 695).

sätze für die Aktivierung von Gemeinkosten [1]) oder Anschaffungsnebenkosten. [2]) Anhaltspunkte für zeitliche Erfassungsunterschiede aus der Vorwegnahme von Aufwendungen in der Steuerbilanz, d. h. durch höhere Aktivierung in der Handelsbilanz sind somit nicht gegeben. Bei den Finanzierungskosten, also insbesondere den Zinsen, gilt für beide Bilanzen das Aktivierungsverbot für die Zinsen auf das Eigenkapital. [3]) Für Fremdkapitalzinsen besteht dagegen in beiden Bilanzen ein Wahlrecht bei Anlagegegenständen bzw. Wirtschaftsgütern mit längerer Bauzeit, das für die Steuerbilanz nach geltendem Recht noch durch die Maßgeblichkeit des Handelsbilanzansatzes eingeschränkt ist. [4]) In diesem Fall könnte bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz ein zeitlicher Erfassungsunterschied in der hier gesuchten Art auftreten, soweit diese Fremdkapitalzinsen handelsrechtlich aktiviert werden können. Die derzeitige Rechtslage bei der Aktivierung von Gemeinkosten in den Anschaffungs- oder Herstellungskosten läßt dagegen eher eine höhere

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155, Tz. 45 i. V. m. Tz. 74. Danach darf die Vermögensteuer aktiviert werden, während steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot nach A. 33 Abs. 6 besteht. Die Klassifizierung als zeitlicher Erfassungsunterschied des Grundtyps (2) scheitert daran, daß die Vermögensteuer in der Steuerbilanz niemals abzugsfähige Betriebsausgabe ist (permanenter Unterschied, vgl. S. 173 f.)

[2]) Mit Aktivierungspflicht in der Handelsbilanz. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153 Tz. 14. In § 157 Tz. 177 wird hinsichtlich bestimmter Steuern im Zugangsjahr eine Aufwandsverrechnung in voller Höhe zugelassen. Der Ausweis erfolgt jedoch als Abschreibung.

[3]) Vgl. ebd., § 153, Tz. 45 (hinsichtlich der Anschaffungskosten) § 155 Tz. 20 (Verbot der Aktivierung von kalkulatorischen Zinsen (Zusatzkosten) in den Herstellungskosten) sowie A. 33 Abs. 7 EStR.

[4]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153, Tz. 48; A. 33 Abs. 7 EStR.

Aktivierung in der Steuerbilanz als in der Handelsbilanz wahrscheinlich erscheinen.
Ein Sonderfall der Eigenkapitalzinsen, die Aktivierung der Bauzinsen gemäß § 57 Abs. 3 AktG ist noch besonders zu erwähnen. Soweit ihr Satz dem üblichen Zinssatz für Fremdkapital entspricht, ist ihre Aktivierung als Herstellungskosten (oder auch im Rahmen der Anschaffungskosten von Anlagen) während der Vorbereitungsphase einer Aktiengesellschaft zulässig, soweit die Amortisation der Bauzinsen gesichert erscheint. [1]) Steuerlich sind die Bauzinsen bei der Aktiengesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig. [2]) Für diesen Fall ist also ein zeitlicher Erfassungsunterschied des zweiten Grundtyps gegeben. Das gilt jedoch nur für Aktiengesellschaften, für die kraft Gesetzes ein schuldrechtlicher Anspruch auf Auszahlung der Bauzinsen entstehen kann; bei einer GmbH liegen nach HERMANN/HEUER Ausschüttungen vor. [3])
(bb) Auch die Aktivierung der Kosten der Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs kann als Beispiel der Vorwegnahme der Abzugsfähigkeit in der Steuerbilanz genannt werden. Nach § 153 Abs. 4 AktG ist die Aktivierung der Ingangsetzungskosten als "eine Art einmaliger Bilanzierungshilfe" [4]) zulässig. Dies gilt jedoch nur für die erstmalige Ingangsetzung des Geschäftsbetriebs, außerdem

---

[1]) Vgl. ebd., § 153, Tz. 46; Baumbach/Hueck, AktG (1968), § 57, Rn. 17 sehen demgegenüber die Aktivierung als Ingangsetzungskosten vor.

[2]) BFH-Urteil v. 18.3.1970 I R 105/66 BStBl S. 529. Soweit nicht alle Voraussetzungen des § 57 Abs. 3 AktG erfüllt sind, liegt verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Erzielung eines Gewinns während der Vorbereitungszeit dürfte die Abzugsfähigkeit nicht ausschließen. Vgl. dazu Hermann/Heuer, ESt und KSt (1950/78), § 7 KSt Anm. 7a.

[3]) Vgl. Hermann/Heuer, ESt und KSt (1950/78), § 7 KSt Anm. 7 a. Nach dem zweiten gesellschaftsrechtlichen Koordinierungsgesetz vom 13.12.1978 BGBl I S. 1959 Art. 1 Nr. 12 ist dies nicht mehr möglich. § 57 Abs. 3 AktG wurde gestrichen.

[4]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153, Tz. 123 (Aktivierungswahlrecht).

ist die bilanzielle Auswirkung auf einen Fünfjahreszeitraum eingeschränkt. In der Handelsbilanz können also unter diesen Voraussetzungen Ausgaben aktiviert werden, die nicht den Charakter eines Vermögensgegenstandes besitzen. [1]) Dabei ist nicht eindeutig geklärt, ob diese Bilanzierungshilfe auch von Nichtaktiengesellschaften in Anspruch genommen werden kann. [2]) Nach Ansicht von THIEL ist es nicht stichhaltig, diese "Rechtswohltat" den Kaufleuten anderer Rechtsformen vorzuenthalten. [3]) Da bei Aktiengesellschaften der Bilanzzweck Ausschüttungssperre, wie weiter oben angesprochen, von größerer Bedeutung ist, als bei anderen Rechtsformen, [4]) und trotzdem vom Gesetz ein Aktivierungswahlrecht anerkannt ist, kann die Anerkennung den Unternehmen dieser Rechtsformen m. E. nicht versagt werden. Ungeachtet dessen ist die steuerliche Abzugsfähigkeit in einer Verwaltungsanordnung ausdrücklich bestätigt. [5]) Demnach ist auch in diesem Fall eine Vorwegnahme von Aufwendungen in der Steuerbilanz möglich.

---

[1]) Vgl. Thiel, R., Bilanzierungsnormen des Aktienrechts (1969/70), S. 262.

[2]) Abgelehnt wird die Gültigkeit von Uelner, A., Immaterielle Wirtschaftsgüter (1975), S. 111, mit einem Hinweis auf das BFH-Urteil v. 28.1.1954 BStBl II S. 109, das den Betriebseinrichtungskosten als Aufwendungen für ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut die Aktivierbarkeit abspricht.

[3]) Vgl. Thiel, R., Bilanzierungsnormen des Aktienrechts (1969/70), S. 268 f. Greiffenhagen, H., Betriebseinrichtungskosten (1964), S. 5, hat früher die Gültigkeit der Bilanzierung von Betriebseinrichtungskosten nach § 153 Ziff. 4 AktG 1937 als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung für alle Kaufleute vertreten. Der Terminus "Betriebseinrichtungskosten" umfaßte auch Werbeaufnahmen von längerer Wirkung. Diese ausgedehnte Begriffsfassung dürfte aber nach Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153, Tz. 125, ebenso wie die Erweiterung auf Betriebsumstellungen nicht mehr zulässig sein.

[4]) Vgl. die Diskussion der Bilanzzwecke im zweiten Kapitel, insbesondere Punkt 3.2.3 (2.)

[5]) Vgl. BdF-Schreiben v. 27.4.1970 IV B/2 - S. 2144 - 8/70 DB (1970), S. 952. Dabei geht der BdF ausdrücklich davon aus, daß die Bilanzierungshilfe des § 153 Abs. 4 AktG kein allgemein gültiger Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist (Diese Ansicht wird nicht geteilt).

(c) Erhöhte Wertabschläge in der Steuerbilanz

Wenngleich in vielen Bestimmungen des Steuerrechts, wie z. B. der weiteren Begriffsfassung der steuerlichen Herstellungskosten gegenüber den aktienrechtlichen, die Feststellung unterstrichen wird, das Bilanzsteuerrecht fordere in der Regel einen tendenziell früheren Gewinn- und späteren Verlustausweis als das Handelsrecht, [1]) finden sich doch steuerliche Sonderregelungen, die zur Aufwandsvorverlagerung in der Steuerbilanz führen können, wenn in Handels- und Steuerbilanz unabhängig voneinander bewertet werden kann.

(aa) Die steuerliche Bewertungsfreiheit nach § 6 Abs. 2 EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter ist dann unter den zeitlichen Erfassungsunterschieden des zweiten Grundtyps einzuordnen. Sofern steuerlich von dieser Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht wird, ist es nach geltender Rechtslage unter Umkehrung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 154 Abs. 2 Nr. 2 AktG zulässig, auch in der Handelsbilanz das zukünftige Abschreibungspotential vorzuverlegen. [2]) Wird davon in der Handelsbilanz nicht Gebrauch gemacht, ist eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz durch Aufwandsvorverlagerung in der Steuerbilanz gegeben.

(bb) Im Rahmen des Umlaufvermögens ist eine Vorverlagerung von Aufwendungen aufgrund einer steuerlichen Sondervorschrift möglich. Die Vorschrift des Importwarenabschlags nach § 80 EStDV erlaubt die Vorwegnahme von 20 % der Anschaffungskosten bzw. des niedrigeren Wiederbeschaffungspreises bestimmter Vorräte als Aufwand. Nach Vornahme dieses Abschlags wirkt sich der Verbrauch der Vorräte bzw. die Bestandsveränderung in den Folgejahren nur in Höhe des verminderten Wertes in der Steuerbilanz aus; in der Handelsbilanz wird dann der gesamte Betrag aufwandswirksam.

---

[1]) Vgl. Dziadkowski, D., Steuerbilanzgewinn (1973), S. 156.

[2]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 154, Tz. 85

Zusätzliche Erfassungsunterschiede dieser Art können sich aus der Anwendung unterschiedlicher Verbrauchsfolgeverfahren bei der Bewertung des Vorratsvermögens ergeben, soweit abweichende Verfahren zulässig sind. Beispiele für abweichende Gewinnausweise können konstruiert werden. [1] [2]

---

[1] Beispiel: Anwendung der einfachen Durchschnittsmethode in der Steuerbilanz sowie der Fifo-Methode in der Handelsbilanz bei steigenden Preisen:
Anfangsbestand 100 zu 10 DM Endbestand 200
Zugänge 100 zu 11 DM u. 100 zu 12 DM
Steuerliche Bewertung: einfache Durchschnittsbewertung
200 x 11 DM, d. h. 2 200 DM
Handelsrechtliche Bewertung: Fifo
100 x 11 + 100 x 12 d. h. 2 300 DM.
Die Anwendung des Fifo-Verfahrens bei steigenden Preisen wird jedoch von Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 285, mit Rücksicht auf das Vorsichtsprinzip abgelehnt. Zur Zulässigkeit der Verfahren in der Handelsbilanz, auch wenn die Verbrauchsfolge damit nicht übereinstimmt vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155, Tz. 85 - 136, WP-Handbuch (1977), S. 639 f.; in der Steuerbilanz A. 36 EStR.

[2] Weitere zeitliche Erfassungsunterschiede aus dem Katalog von Beispielen bei Black, H.A., Interperiod Allocation (1966), S. 10: Die aktive Abgrenzung und Verteilung bestimmter Aufwendungen in der Handelsbilanz als prepaid expenses oder deferred charges und der sofortige Abzug für Steuerzwecke sind Ausfluß des in den USA besonders betonten Prinzips des"matching of appropriate cost against revenues". Vgl. dazu u. a. Jung, W., Jahresabschluß in USA, S. 80 (mit Beispielen), S. 86 (zum Matching-Prinzip), Wixon, R./Kell, W. G./Bedford, N. M., Accountants Handbook (1970), 11.48. Diese Beispiele finden nach deutschem Recht keine Entsprechung:

Für das Agio bei Wandelanleihen besteht nach § 156 Abs. 3 Satz 1 AktG ein Wahlrecht, nach Steuerrecht dagegen Aktivierungspflicht (BFH-Urteil v. 25.9.1968 I 52/64, BStBl. II S. 18; Wahlrecht lediglich bei kleineren Ausgaben anerkannt, vgl. BFH-Urteil v. 2.6.1960, DB 1961, S. 693). Ein zeitlicher Erfassungsunterschied ist nur als Grundtyp (4) möglich.

Die Emissionskosten der Anleihen sind handelsrechtlich voll dem Ergebnis zu belasten (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 150, Tz. 19, § 156, Tz. 29); die steuerliche Abziehbarkeit regelt § 9 Nr. 1 a KStG (A. 41 Abs. 2 KStR, diese Vorschrift geht auf das BFH-Urteil v. 21.2.1973,

- Fortsetzung -

(d) Berücksichtigung von Verlusten aus Beteiligungen

Verluste aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften werden, soweit keine vertragliche Verlustübernahme erfolgt, weder handelsrechtlich noch steuerlich berücksichtigt. Aus der automatischen steuerlichen Zurechnung der Ergebnisse auf die Beteiligten an Personengesellschaften im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung [1]) ergeben sich jedoch weitere zeitliche Erfassungsunterschiede, da handelsrechtlich diese Berücksichtigung nicht zwangsläufig ist. Verluste aus Personengesellschaften werden in der Handelsbilanz erst in den, um den Verlustvortrag verminderten, zukünftigen Beteiligungserträgen der Folgeperioden berücksichtigt, in denen steuer-

---

BStBl II S. 460 zurück. Demgegenüber sind die Kosten der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen nach § 9 Ziff. 1 a KStG, A. 41 Abs. 1 KStR nur insoweit abziehbar, als sie das Ausgabeaufgeld übersteigen. Der danach nicht abziehbare Teil der Ausgabekosten ist als permanenter Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz zu klassifizieren (Zu permanenten Unterschieden vgl. S. 173 f.). Ein zeitlicher Erfassungsunterschied tritt nach deutschem Recht nicht auf.

Die handelsbilanzielle aktive Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten als Ausgaben, die in der Zukunft einen Nutzen versprechen (transitorische Posten im weiteren Sinne) ist nach deutschem Bilanzrecht nicht möglich (auch nicht im immateriellen Anlagevermögen) wegen des Aktivierungsverbots nach § 153 Abs. 3 AktG. (Vgl. dazu u. a. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 69. Zur Argumentation gegen das Aktivierungsverbot der Forschungs- und Entwicklungskosten und der Ungleichbehandlung mit entgeltlich erworbenen Patenten vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 111 ff., früher z. B. Wurl, H. J., Forschung und Entwicklung (1974), S. 168 - 173). Soweit aber die Aufwendungen streng auftragsgebunden anfallen, ist die Aktivierung in den Herstellungskosten zulässig (vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155, Tz. 50), hier ist aber steuerlich das Aktivierungsgebot als Sondereinzelkosten der Fertigung zu beachten (A. 33 Abs. 3 EStR): Ein zeitlicher Erfassungsunterschied des zweiten Grundtyps liegt also auch hier nicht vor.

[1]) Zu den Rechtsgrundlagen vgl. S. 192.

lich der ungekürzte Gewinn den Beteiligten zugerechnet wird. Daraus ist ein zeitlicher Erfassungsunterschied Betriebsausgabe vor Aufwand ersichtlich. [1])

3. Betriebseinnahme vor Ertrag

Die Frage nach dem Auftreten derartiger zeitlicher Erfassungsunterschiede im deutschen Bilanzrecht berührt das Grundproblem der Gewinnrealisierung in Handels- und Steuerbilanz. Die Gewinnrealisierung ist nach geltendem Handels- und Steuerrecht durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bestimmt. Eine abweichende Gewinnrealisierung ist ausgeschlossen, wenn beide Bilanzen auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung basieren und wie im geltenden Recht durch das Maßgeblichkeitsprinzip aneinandergebunden sind. Aus dieser Begründung wird das Auftreten derartiger Erfassungsunterschiede von NIEHUS verneint [2]) Auch in dieser Untersuchung wird von der Gültigkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ausgegangen, soweit nicht

---

[1]) Nach den Grundsätzen des Fachgutachtens HFA, Stellungnahme 3/76 (1976), S. 591 ff. ist der Anteil am Verlust einer Personengesellschaft dann zwingend durch Abschreibung des Beteiligungswertes zu berücksichtigen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung eingetreten ist. Wird der Beteiligungsverlust - bei nicht dauernder Wertminderung - weder freiwillig durch entsprechende Wertberichtigungen berücksichtigt, noch durch Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil (wenn Verlustanteile ausschließlich auf steuerlichen Bewertungserleichterungen beruhen) berücksichtigt, ist der voraussichtlichen zukünftigen Ertragssteuerbelastung (aus diesem zeitlichen Erfassungsunterschied) durch eine Rückstellung zu begegnen. Kritisch dazu Döllerer, G., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1977), S. 86 f.

[2]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29.

besondere gesetzliche Regelungen Abweichendes festlegen. Deshalb ist bei der Untersuchung von möglichen Erfassungsunterschieden des dritten Grundtyps nach speziellen Regelungen zu suchen, die eine abweichende Gewinnrealisierung zulassen. Diese sind nach der soeben getroffenen Feststellung nur insoweit möglich, als die Grundsätze ein Wahlrecht bei der Gewinnrealisierung zulassen. Dann kann, unter Beachtung der diesem Kapitel vorangestellten Prämissen, in der Handelsbilanz in diesen Einzelfällen ein abweichender Gewinnrealisierungszeitpunkt gewählt werden, als in der Steuerbilanz. Verschiedene, z.B. in den USA [1] als Abweichungen feststellbare Regelungen sind - mit Ausnahme der Konzernrechnungslegung [2] - im deutschen Bilanzrecht nicht möglich. Zahlungen aufgrund von Miet- und Pachtverträgen, Gebühren und ähnliche Einnahmen sind auch steuerlich passiv abzugrenzen und zeitanteilig zu realisieren, soweit die Einnahmen ihrem Wesen nach zeitbezogen sind. Dies gilt handelsrechtlich wie steuerlich. [3] In den bestehenden

---

1) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 9 f. Nach dem Zuflußprinzip ("cash and disbursement method" des Sec. 446 (c) Ziff. (1) des amerikanischen Einkommensteuergesetzes, vgl. Commerce Clearing House, Internal Revenue Code (1958) werden Erträge (z. B. die von BLACK genannten Mieten, Zinsen, Gebühren usw.) bereits beim Zahlungseingang versteuert, in der Handelsbilanz dagegen abgegrenzt und den Perioden zugerechnet, in denen sie wirtschaftlich anfallen. Zu diesen Unterschieden vgl. auch Wixon, R./Kell, W. G./Bedford, N. M., Accountants' Handbook (1970), S. 6 . 10 ff.

2) Vgl. S. 214.

3) Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, insbesondere Tz. 178, A. 31 a Abs. 3 EStR.

gesetzlichen Regelungen sind aber Sondervorschriften aufzufinden, die den grundsätzlich übereinstimmenden Gewinnrealisierungszeitpunkt dann bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz durchbrechen. Beispiele dafür sind:

(a) Zuschreibungen in der Steuerbilanz

(aa) Ein erstes Beispiel dieser Regelungen ist die unterschiedliche Vornahme von Zuschreibungen nach vorangegangenen außerordentlichen Wertherabsetzungen bei nicht abnutzbaren Gegenständen des Anlagevermögens. Sind z. B. Wertpapiere des Anlagevermögens aufgrund gesunkener Kurswerte und fehlender Ausschüttungen zulässigerweise handelsrechtlich wie steuerlich [1]) in ihrem Wert herabgesetzt, und fallen die Voraussetzungen für diese Wertminderung weg, so kann der niedrigere Wert beibehalten werden oder auch eine Zuschreibung bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Eine Zuschreibung ist weder nach Handels- noch nach Steuerrecht zwingend vorgeschrieben. Voraussetzung nach geltendem Recht ist aber die entsprechende Zuschreibung in der Handelsbilanz, wenn steuerlich der höhere Wert wieder angesetzt werden soll. [2]) Fällt die strenge Bindung an die Handelsbilanz weg, so ist in diesem Fall ein Erfassungsunterschied des dritten Grundtyps (Versteuerung von Erträgen vor Ausweis im handelsrechtlichen Jahresabschluß) gegeben. [3]) Beim abnutzbaren Anlagevermögen ist die steuerliche Zuschreibung ausgeschlossen. [4])

---

[1]) Ansatz handelsrechtlich mit dem niedrigeren beizulegenden Wert gem. § 154 Abs. 2 Nr. 1 AktG, steuerlich Ansatz mit dem niedrigeren Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

[2]) Vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 232.

[3]) Bei Zuschreibung nur in der Handelsbilanz liegt, wie oben dargestellt, ein Erfassungsunterschied des ersten Grundtyps vor.

[4]) Vgl. dazu S. 193 f.

(bb) Auch im Umlaufvermögen ist die Zulässigkeit von Zuschreibungen nach vorangegangener Niedrigerbewertung gemäß § 155 Abs. 4 AktG für die Handelsbilanz [1]) und § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG für die Steuerbilanz nicht ausgeschlossen, nach geltendem Recht für die Steuerbilanz aber noch von der entsprechenden Höherbewertung in der Handelsbilanz abhängig. [2]) Ist diese strenge Bindung von Handels- und Steuerbilanz aufgehoben sind durchaus Fälle denkbar, nach denen bei ausschließlicher Zuschreibung in der Steuerbilanz ein Erfassungsunterschied der hier untersuchten Art auftritt.

(b) Abweichende Gewinnrealisierung bei Veräußerung von Wertpapieren und Bezugsrechten [3])

(aa) Bei der Veräußerung von Bezugsrechten wird steuerlich die Gewinnverwirklichung vorgezogen, wenn bei der Bewertung der Altaktien und der Bezugsrechte steuerlich die Durchschnittsbewertung, handelsrechtlich dagegen zulässigerweise dem Grundsatz der Einzelbewertung entsprechend die Gesamtwertmethode angewendet wird. [4]) Dabei kann sich ein steuerlich höherer Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Bezugsrechts ergeben. Diese Gewinnrealisierung wird handelsrechtlich - unter sonst gleichen Verhältnissen - dann erst bei der Veräußerung der Anteile selbst nachgeholt. Bei der Veräußerung des Bezugsrechts kann somit ein zeitlicher Erfassungsunterschied des dritten Grundtyps auftreten.

---

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 155, Tz. 212 f.

2) Vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 279.

3) Sowohl für Wertpapiere des Anlage- als auch des Umlaufvermögens.

4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153, Tz. 97 - 100.

(bb) Die unterschiedliche Bewertung von Wertpapieren bei Veräußerungen ist als weiteres Beispiel dieser Erfassungsunterschiede anzuführen. Während in der Handelsbilanz bei genauem Identitätsnachweis (aus Aufzeichnungen der Stückenummern mit entsprechendem Anschaffungspreis und -zeitpunkt) beim Abgang - streng nach dem Prinzip der Einzelbewertung - der zutreffende Anschaffungswert ausgebucht werden kann [1]) ist in der Steuerbilanz die Ausbuchung grundsätzlich mit den Durchschnittsanschaffungskosten vorzunehmen. [2]) Wenn diese niedriger sind als der auszubuchende handelsbilanzielle Anschaffungswert, werden Gewinne steuerlich vor ihrem Ausweis im handelsrechtlichen Jahresabschluß, der erst nach Veräußerung der Wertpapiere mit niedrigeren handelsbilanziellen Anschaffungswerten erfolgt, berücksichtigt.

(c) Abweichende Gewinnrealisierung bei Leasinggeschäften

Während in den USA die Gewinnrealisierung beim Leasinggeber als Beispiel eines Erfassungsunterschieds des ersten Grundtyps angeführt wird, ist nach der Interessenlage in der deutschen Bilanzpraxis eher von der vorgezogenen Gewinnrealisierung in der Steuerbilanz des Leasinggebers auszugehen. [3]) Dies ist dann möglich, wenn in seiner Handelsbilanz der Leasinggegenstand aktiviert ist, steuerlich aber der Gegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet wird. Vom Standpunkt des Leasinggebers aus gesehen, ist dann Voraussetzung für ein Auftreten der-

---

[1]) Nach Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 153 Tz. 107, wird im allgemeinen die Durchschnittsmethode angewendet, es bestehen jedoch danach keine Bedenken, die Einzelbewertung vorzunehmen.

[2]) Vgl. ebd., § 153, Tz. 107, BFH-Urteil v. 15.2.1955 I 95/63 BStBl III 1966 S. 274.

[3]) Vgl. S. 196 (Fußnote 4).

artiger Erfassungsunterschiede, [1]) daß zumindest im ersten Jahr der Unterschied zwischen den vereinnahmten Leasingraten und der Abschreibung auf den Leasinggegenstand (die Gewinnrealisierung in der Handelsbilanz) niedriger ist als die entsprechende steuerliche Gewinnverwirklichung, wobei die weiteren Kosten des Leasinggebers vernachläßigt werden können, da sie in beiden Bilanzen Aufwand darstellen. Nach den Grundsätzen der Leasing-Erlasse hat der Leasinggeber steuerlich im ersten Jahr nicht nur den entsprechenden Zinsanteil der Leasingraten zu verbuchen, sondern auch die zu bilanzierende Kaufpreisforderung an den Leasingnehmer, da bei Zurechnung zum Leasingnehmer steuerlich eine Veräußerung des Leasinggegenstandes unterstellt wird. [2]) Da der Gewinnausweis in der Steuerbilanz deshalb in der Regel höher ist als der handelsbilanzielle - zumindest im ersten Jahr - liegt ein Erfassungsunterschied des dritten Grundtyps vor. [3])

---

[1]) In Obereinstimmung mit der allgemein üblichen Darstellung wird davon ausgegangen, daß beim Leasinggeber die Summe der handelsbilanziellen Erträge aus dem Leasinggeschäft gleich dem Gesamtbetrag der steuerlichen Erträge ist. Nur dann kann ein zeitlicher Erfassungsunterschied nach der oben angegebenen Definition auftreten (z. B. Erträge zuerst in der Steuerbilanz, dann in der Handelsbilanz für dieses Beispiel). Für den Leasingnehmer bedeutet dies, daß die Summe der in der Handelsbilanz in den einzelnen Perioden berücksichtigten Aufwendungen gleich der Summe der steuerlichen Aufwendungen ist.

[2]) Zur Bilanzierung beim Leasinggeber vgl. u. a. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 127; Fink, H., Equipment-Leasing (1973), S. 253 ff. Runge, B./Bremser, H./Zöller, G., Leasing (1978), S. 319.

[3]) Ein Erfassungsunterschied des ersten oder dritten Grundtyps kann definitionsgemäß beim Leasingnehmer nicht auftreten. Dieser hat nur Aufwendungen für den Leasinggegenstand. Wenn also, in seltenen Fällen, der handelsbilanzielle Aufwand niedriger ist als der steuerliche, liegt eine Aufwandsvorverlagerung in der Steuerbilanz, also ein Erfassungsunterschied des zweiten Grundtyps vor. Sind die handelsrechtlich berücksichtigten Aufwendungen höher (was derzeit der Regelfall - bei getrennter Bilanzierung - ist), liegt ein Erfassungsunterschied des vierten Typs (Aufwandsvorverlagerung in der Handelsbilanz) vor.

(d) Zeitliche Erfassungsunterschiede bei der Konzernrechnungslegung

In den USA wird als Beispiel zeitlicher Erfassungsunterschiede angegeben, daß Erträge aus Innenumsätzen dann besteuert werden, wenn sie in der Bilanz des Konzernunternehmens ausgewiesen sind. Für die Konzernbilanz werden die Zwischengewinne auf innerhalb des Konzernkreises verbleibende Vermögenswerte eliminiert. [1]) Auch nach deutschen Konzernrechnungslegungsvorschriften sind im konsolidierten Jahresabschluß lediglich die aus Außenumsätzen entstandenen Gewinne auszuweisen. [2]) Insoweit kann also auf Erfassungsunterschiede in der für das amerikanische Bilanzrecht geschilderten Art geschlossen werden. In dieser Untersuchung sind jedoch Probleme anzusprechen, die sich bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz ergeben. Und hierbei sind aus der Tatsache der Zugehörigkeit zu einem Konzern keine zeitlichen Erfassungsunterschiede festzustellen. Auch in der Handelsbilanz der einzelnen Konzernunternehmen unterbleibt eine Eliminierung der Konzernumsätze wie in ihren Steuerbilanzen. [3]) Somit stellt sich das Problem der zeitlichen Erfassungsunterschiede aus der Berücksichtigung der Zwischengewinne allein für die konsolidierte Bilanz, nicht für Handels- und Steuerbilanz in der hier untersuchten Art. In der weiteren

---

[1]) Vgl. Black, H. A. Interperiod Allocation (1966), S. 10 ("Profits on intercompany transactions are taxed when reported in seperate returns, and those on assets remaining within the group are eliminated in consolidated statements")

[2]) Vgl. dazu z. B. v. Wysocki, K., Konzernrechnungslegung (1969), S. 52; Küting, K., Zwischenerfolgseliminierung (1976), S. 1155.

[3]) Im deutschen Steuerrecht sind konsolidierte Steuererklärungen der Konzerne, wie sie in den USA auf Antrag zulässig sind, unbekannt. Vgl. Mühlschlegel, G., Steuererklärungen der Konzerne in USA (1972), S. 1349 ff. Auch im Rahmen der Bestrebungen über das "Steuersystem des konsolidierten Gewinns" im EG-Bereich wird der Konzernabschluß nicht Grundlage der Besteuerung. Vgl. Biener, H., Auswirkungen der 4. und 7. EG-Richtlinie (1978), S. 20.

Untersuchung zeitlicher Erfassungsunterschiede, in der die Fragestellung aber auf die Trennung von Handels- und Steuerbilanz beschränkt ist, bleibt diese Problematik deshalb ausgeschlossen, [1]) nicht zuletzt auch deswegen, da der Gesetzgeber die Synchronisierung von Ertragsausweis und Ertragsteuerausweis im konzernrechtlichen Maßgeblichkeitsprinzip abgelehnt hat. [2]) Das Grundproblem der Berücksichtigung von Ertragsteuern auf den abweichenden Gewinnausweis dürfte jedoch bei der Konzernbilanzierung nicht zu abweichenden Verfahren führen.

---

[1]) Die Problematik latenter Ertragsteuern auf abweichende Gewinnausweise in der Konzernbilanz wird erwähnt z. B. bei Schulze, W., Konzernabschluß (1976), S. 429; Busse von Colbe, W., Harmonisierung der Konzernrechnungslegung (1976), S. 672; v. Wysocki, K., Einflüsse der Körperschaftsteuerreform (1977), S. 1964; WP-Handbuch (1977), S. 802 f.; HFA, Stellungnahme 2/1967, S. 490. Demgegenüber taucht nach Ansicht von BIENER das Problem der latenten Steuern beim Konzernabschluß erst auf, wenn der Konzern steuerlich als Einheit behandelt wird. Vgl. Biener, H., Harmonisierung der Konzernrechnungslegung (1977), S. 1832. Dies widerspricht den vorher angeführten Auffassungen, z.B. von BUSSE VON COLBE, der dieses Problem auch bei Bewertungsabweichungen zwischen Handelsbilanz II und landesrechtlicher Bilanz erkennt. Auch wenn die Gewinnausschüttung bei der übernehmenden Obergesellschaft einer höheren Besteuerung unterliegt, muß dieses Problem als gegeben angesehen werden.

[2]) So z. B. Dreger, K.-M., Konzernabschluß (1969), S. 162; Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 355. Zum Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Konzernrechnungslegung vgl. auch v.Wysocki , K./Wohlgemuth, M., Konzernrechnungslegung (1975), z. B. S. 21 f.

4. Aufwand vor Betriebsausgabe

Zeitliche Erfassungsunterschiede des vierten Grundtyps zeigen das weite Feld der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz auf. Während entsprechende Beispiele der amerikanischen Bilanzpraxis vor allem auf den Grundsatz der steuerlichen Aufwandsberücksichtigung erst bei Verausgabung zurückgehen, [1]) sind im deutschen Bilanzrecht zeitliche Erfassungsunterschiede sowohl auf steuerliche Bilanzierungsbesonderheiten als auch auf strengere steuerliche Bewertungsvorschriften zurückzuführen.

Beispiele für zeitliche Erfassungsunterschiede aus steuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen sind:

(a) Bilanzierung von steuerlichen Wirtschaftsgütern

Die Ausdehnung des Wirtschaftsgutsbegriffs über den Handelsbilanzbegriff Vermögensgegenstand (Sachen und Rechte, die selbständig bewertungsfähig und verkehrsfähig sein müssen [2])) hinaus auf "tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten läßt", [3]) führt zur Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz mit zeitlichen Unterschieden dieser Art. Wenn steuerlich z. B. Zuschüsse [4]) als materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter aktiviert werden müssen, und erst durch die Absetzung für Abnutzung oder

[1]) Beispiele bei Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 8 f. Zur steuerlichen Berücksichtigung nach dem Zufluß in USA vgl. Commerce Clearing House (Hrsg.), 1979 Federal Tax Course (1978), S. 312 (mit weiteren Verweisen).

[2]) Vgl. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 44 f.

[3]) Hierzu Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 44 f. insbesondere Zitat BFH-Urteil v. 24.8.1971 VII R 17/66 (S. 45). Vgl. auch die Beispiele bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 107 (Zuschüsse).

[4]) KUPSCH hat den Versuch unternommen, für Zuschüsse und Abstandszahlungen Wege aufzuzeigen, wie eine gleichlautende Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz nach den GOB erfolgen könnte. Vgl. Kupsch, P., Zuschüsse und Abstandszahlungen (1978), S. 663 ff.

nach ihrem Ausscheiden steuerlich wirksam werden, liegt in der handelsbilanziellen Aufwandsberücksichtigung ein zeitlicher Erfassungsunterschied des vierten Grundtyps vor.

(b) Nichtanerkennung handelsrechtlicher Bilanzierungswahlrechte

Auch aus der Auslegung von handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechten als steuerliche Aktivierungsgebote und Passivierungswahlrechten als steuerliche Passivierungsverbote entstehen zeitliche Erfassungsunterschiede bei der Berücksichtigung von Aufwendungen in der Handelsbilanz und Betriebsausgaben in der Steuerbilanz. Beispiele unter vielen sind der Geschäftswert für Aktivierungswahlrechte [1]) oder bestimmte Rückstellungen (u.a. Garantierückstellungen [2])) für Passivierungswahlrechte.

(c) Andere eigenständige steuerliche Bilanzierungsgrundsätze

(aa) Das gleiche gilt in jenen Fällen, in denen das Steuerrecht bereits unter der Gültigkeit des Maßgeb-

---

[1]) § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG ordnet den Geschäftswert als aktivierungspflichtiges nicht abnutzbares Wirtschaftsgut ein. So Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 131.

[2]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 29. Dazu ist zu erläutern, daß auch Rückstellungen für Kulanzleistungen steuerlich anerkannt sind, das gilt auch dann, wenn sie ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden. Lediglich Rückstellungen für künftige Reparaturen, die aus Kulanzgründen unter den Selbstkosten ausgeführt werden und nicht als Ausfluß eines Kaufvertrages übernommen werden, sind steuerlich nicht anerkannt. Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 681 (insbesondere die dort in Fußnote 81 aufgeführten BFH-Urteile v. 6.4.1965 BStBl II S. 383 und v. 4.12.1963 HFR 1964 S. 196).
Weiteres Beispiel ist die handelsbilanzielle Rückstellung für Ausgleichsansprüche der Handelsvertreter gemäß § 89 HGB, die steuerlich erst nach Ausscheiden des Handelsvertreters berücksichtigungsfähig ist (Urteilsnachweise bei Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 165 f. (Fußnote 511).).

lichkeitsgrundsatzes nach eigenen steuerlichen Gesichtspunkten eine Aktivierung fordert. So hat in der Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand und von Mieterein- und umbauten, bei denen - wie für Bauten auf fremden Grund und Boden - die handelsrechtliche Aktivierbarkeit zu Recht von einem Ausgleichsanspruch gegenüber dem Eigentümer des Grund und Bodens (auf den nach bürgerlich rechtlichen Vorschriften das Eigentum an Bauten und Einbauten übergeht) abhängig gemacht wird, [1]) das Steuerrecht in den Einkommensteuerrichtlinien eigene Abgrenzungsregeln vorgesehen. Auch hier werden in der Handelsbilanz Aufwendungen berücksichtigt, die Berücksichtigung als Betriebsausgaben erfolgt in späteren Perioden, z. B. als anteilige Abschreibungen.

(bb) In der steuerlichen Zurechnung von Leasinggegenständen auf den Leasingnehmer [2]) bei Nicht-Bilanzierung in der Handelsbilanz sind ebenfalls Erfassungsunterschiede dieser Art gegeben. Die handelsbilanzielle Aufwandsverrechnung in Höhe des Gesamtbetrags der Leasingraten ist in der Regel während der Grundmietzeit höher als der steuerlich abzugsfähige Betrag aus Abschreibungen und Zinsanteil der Leasingraten. [3]) Erst nach Ablauf der Grundmietzeit ist dann der handelsbilanzielle Aufwand (niedrige Folgemieten) niedriger als die entsprechenden steuerlichen Betriebsausgaben.

---

[1]) Vgl. Knobbe-Keuk, B., Bilanz (1977), S. 48 f.

[2]) Zu den Rechtsgrundlagen vgl. S. 196 (Fußnote 4).

[3]) Soweit die handelsbilanziell angesetzten Aufwendungen niedriger sind als die steuerlichen, liegt ein Erfassungsunterschied des zweiten Grundtyps vor; z. B. wenn steuerlich eine erhöhte Absetzung aufgrund von Sonderbewertungsvorschriften - die Abschreibung gem. § 14 Berlin-Förderungsgesetz in Höhe von 75 % - angesetzt werden kann.

(d) Höhere handelsbilanzielle Abschreibungen

Auch die Vorwegnahme von Abschreibungspotential in der Handelsbilanz, ob aus der Anwendung anderer Abschreibungsverfahren (die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässig sein müssen) oder aufgrund steuerlicher Abschreibungsbeschränkungen (durch spezielle steuerrechtliche Normierungen, wie z. B. für Gebäude in § 7 Abs. 4,5 EStG oder durch das Nachholverbot gemäß A. 43 Abs. 10 EStR oder in anderen Vorschriften ist unter diese zeitlichen Erfassungsunterschiede einzuordnen.

(e) Abschreibung des Firmenwertes in der Handelsbilanz

In der Zeitspanne zwischen planmäßiger oder außerplanmäßiger Abschreibung des Firmenwerts und der steuerlichen Anerkennung der Teilwertherabsetzung liegt ein zeitlicher Erfassungsunterschied des vierten Grundtyps vor. [1])

(f) Bilanzsteuerrechtliche Bewertungsunterschiede bei der Bewertung der Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten

Darunter fällt die strengere Auslegung der Bewertungsgrundsätze im Steuerrecht hinsichtlich der Anwendung von Verbrauchsfolgeverfahren [2]) oder auch die Nichtanerkennung handelsbilanzieller Bewertungswahlrechte. [3])

---

[1]) Vgl. dazu S. 16.

[2]) Die Rechtsgrundlagen sind auf S. 206 angegeben (Fußnote 1).

[3]) Vgl. z. B. die Darstellung im WP-Handbuch (1977), S. 637 ff. So schreibt das Steuerrecht z. B. bei der Bewertung der Halb- und Fertigfabrikate zwingend die Bewertung mit den Vollkosten vor, während handelsrechtlich alternativ ein niedrigerer Ansatz (Untergrenze Einzelkosten oder variable Kosten je nach angewandtem Kalkulationsverfahren) zulässig ist. Vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 210 ff.; ders., Bewertung (1967), S. 505 ff. (insbesondere S. 506 ff., S. 511 ff.).

(g) Zeitliche Erfassungsunterschiede beim Verbindlichkeitsdisagio

Neben den Abweichungen aus der Nichtanerkennung des Aktivierungswahlrechts durch das Steuerrecht [1]) wird ein weiterer zeitlicher Erfassungsunterschied "Aufwand vor Betriebsausgabe" dadurch bewirkt, daß handelsrechtlich eine freiwillige außerplanmäßige Abschreibung zulässig ist, steuerlich dagegen nicht. [2])

---

[1]) Steuerlich Aktivierungspflicht gemäß A. 37 Abs. 3 EStR (BFH-Urteil v. 29.6.1967 BStBl III, S. 670). Zum handelsbilanziellen Ansatzwahlrecht vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 156, Tz. 26. Wenn das Disagio in der Handelsbilanz nicht angesetzt wird, liegt insoweit Aufwandsvorwegnahme vor.

[2]) Vgl. ebd., § 156, Tz. 33 ff.; Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 191 ff.

.2.2.3 Unterschiede in der zeitlichen Berücksichtigung von Verlusten

Die Einordnung der Verlustberücksichtigung als zeitlichem Unterschied in der Bilanzliteratur der USA entstammt dem Gedanken, daß es dem Grundsatz der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen entspricht, den steuerlichen Vorteil aus der Abzugsfähigkeit eines Verlusts in der Erfolgsrechnung des Verlustjahres zu berücksichtigen, während steuerlich nur eine Berücksichtigung in den gesetzlich bestimmten Perioden zulässig ist. [1]) Beim Verlustrücktrag wird der steuerliche Vorteil, der entstehende Steueranspruch von in den Vorjahren gezahlten Ertragsteuern, unter den Aktiva bilanziert [2]) und als Ertrag des Verlustjahres behandelt. Der Verlustvortrag stellt "betriebswirtschaftlich betrachtet einen Steuererstattungsanspruch an die Zukunft dar", [3]) d. h. infolge des Verlustvortrags aus Periode 1 ist in den Folgeperioden 2, 3, usw. keine Ertragsteuer zu zahlen, obwohl nach dem Handelsbilanzgewinn vor Steuern ein Steueraufwand errechnet werden könnte. In diesen Perioden weichen also der Handelsbilanzgewinn und der Steuerbilanzgewinn voneinander ab. [4]) Unter bestimmten Umständen empfehlen deshalb das Gutachten der AICPA und der Vorschlag der IASC, die Ertragsteuern auf diese Abweichungen im Verlustjahr als Ertrag zu berücksichtigen. [5])

---

[1]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 20.

[2]) Vgl. ebd., S. 21.

[3]) So Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 32; an anderer Stelle als "indirekte Steuererstattung" bezeichnet. Vgl. ders. Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 607. Vgl. auch Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 91.

[4]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 57 (§ 42 der Opinion).

[5]) Hinweis auf die Darstellung weiter unten S. 320 ff.

Die Übertragung dieser Überlegungen auf deutsche Verhältnisse stellt sich als komplexes Problem dar. Dies ist einmal dadurch begründet, daß die steuerliche Verlustberücksichtigung nach geltendem Recht nicht einheitlich ist. Die Körperschaftsteuer [1]) kennt sowohl den Verlustrück- als auch den Verlustvortrag, bei der Gewerbesteuer ist nach § 10 a GewStG nur ein Verlustvortrag zulässig. Die Verlustberücksichtigung muß deshalb gesondert für beide Ertragsteuern vorgenommen werden. Zum anderen ergibt sich ein zeitlicher Unterschied nur dann, wenn die Grundsätze der periodengerechten Zuordnung von Ertragsteueraufwendungen nach der für die USA dargestellten Denkweise übertragbar sind.

Bei der Untersuchung ausgeschlossen sind die permanenten Unterschiede. Diese ergeben sich in mehrfacher Hinsicht. Einmal dadurch, daß bestimmte steuerfreie Erträge und nichtabzugsfähige Aufwendungen [2]) im Verlustjahr den berücksichtigungsfähigen steuerlichen Verlust betragsmäßig vom handelsrechtlichen Verlust abweichen lassen. Zum zweiten dadurch, daß beim Verlustrücktrag der handelsrechtliche Verlustvortrag nur durch den aktivierten Steuererstattungsanspruch ver-

---

[1]) Auch bei der Einkommensteuer ist ein Verlustvortrag und -rücktrag zulässig. Die einkommensteuerliche Verlustberücksichtigung muß jedoch aus den Überlegungen hier ausgeklammert werden, solange über die bilanzielle Erfassung der Einkommensteuer keine Einhelligkeit besteht (Vgl. S245 f.). Hinzuweisen ist aber darauf, daß der horizontale und vertikale Verlustausgleich bei der Einkommensteuer für die bilanzielle Berücksichtigung kein Problem der zeitlichen Unterschiede darstellt. Dieser Verlustausgleich schafft einen weiteren permanenten Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz. Zur Verlustberücksichtigung vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 666 ff.

[2]) Bei der Gewerbeertragsteuer darüberhinaus die Hinzurechnungen der §§ 8 und 9 GewStG.

mindert wird, während der steuerliche Verlustvortrag durch den Gesamtbetrag des zurückgetragenen Verlusts begrenzt ist. Schließlich ist der im Folgejahr noch verbleibende steuerliche Verlustvortrag vom dort ausgewiesenen steuerlichen Gewinn abhängig, der sich durch andere permanente Unterschiede vom handelsrechtlichen Gewinn unterscheidet. Ein weiterer permantenter Unterschied ergibt sich daraus, daß handelsrechtlich der Verlust über den steuerlichen Vortragszeitraum hinaus verrechenbar bleibt.

Der zeitliche Erfassungsunterschied wie in den USA ist für die Handelsbilanz im deutschen Bilanzrecht nicht nachvollziehbar, da der Aufwandsbegriff hinsichtlich der Ertragsteuern nicht auf ein Verhältnis zum Gewinn vor Steuern in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung abstellt, sondern auf die sich laut Veranlagung für das entsprechende Geschäftsjahr ergebende Steuerlast. [1]) Die Berücksichtigung der zukünftigen Steuerminderung als Ertrag des Verlustjahrs kommt für die deutsche Handelsbilanz nur in Betracht, wenn durch Änderung der Bilanzierungsgrundsätze der Gedanke der periodengerechten Zuordnung des Ertragsteueraufwands bestimmend wird.

---

[1]) Vgl. dazu die Ausführungen weiter unten S. 251 ff.

2.2.3 Unterschiedlicher Gewinnausweis als Folge der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz

Die Folgen[1]) der zeitlichen Erfassungsunterschiede stellen sich so dar, daß

a) die vorzeitige Berücksichtigung von Aufwendungen (Grundtyp (2)) und Verlusten in der Steuerbilanz und möglicherweise vorzeitige Gewinnrealisierungen in der Handelsbilanz (Grundtyp (1)) dazu führen, daß der steuerliche Gewinn der Periode - ohne Berücksichtigung permanenter Unterschiede - unter dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Jahresüberschuß liegt, und
b) die vorzeitige Berücksichtigung von Aufwendungen (Grundtyp (4)) und Verlusten in der Handelsbilanz und die vorweggenommene Berücksichtigung von Erträgen in der Steuerbilanz (Grundtyp (3)) dazu führen, daß der handelsbilanzielle Jahresüberschuß der Periode niedriger ist als der steuerliche Gewinn - ebenfalls unter Ausklammerung der permanenten Unterschiede.

In einer oder mehreren Folgeperioden, wenn die noch nicht angesetzten Aufwendungen, Erträge oder Verluste in der anderen Bilanz ebenfalls ihren Niederschlag finden, ist der entgegengesetzte Effekt festzustellen, der steuerliche Effekt der Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ist umgeschlagen. In der Totalbetrachtung ist ceteris paribus nach diesen Folgeperioden die Summe der handelsbilanziellen Jahresüberschüsse gleich der Summe der steuerlichen Gewinne

---

[1]) Wie weiter oben erwähnt, bleiben vorerst die Folgen zeitlicher Erfassungsunterschiede aus Verlusten unberücksichtigt. Die Verluste sind in der folgenden Einteilung nur der Vollständigkeit halber erwähnt.

Beispiel: Unterschiedliche Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz [1])

Handelsbilanz			Steuerbilanz			Gewinnunterschied
Jahresüberschuß vor Abschreibung	Lineare Abschreibung	Jahresüberschuß nach Abschreibung	steuerlicher Gewinn vor Absetzung für Abnutzung	degressive Absetzung für Abnutzung	steuerlicher Gewinn nach Absetzung für Abnutzung	Handelsbilanzgewinn abzüglich steuerlicher Gewinn
DM	DM	DM	DM	DM	DM	DM
1 000	200	800	1 000	250	750	+ 50
800	200	600	800	188	612	./. 12
1 200	200	1 000	1 200	187	1 013	./. 13
500	200	300	500	187	313	./. 13
1 500	200	1 300	1 500	188	1 312	./. 12
5 000	1 000	4 000	5 000	1 000	4 000	-

Für die Fälle permanenter Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz wurde aufgezeigt, daß die Berücksichtigung der daraus entstehenden Gewinnunterschiede durch Hinzurechnungen und Kürzungen der Bemessungsgrundlage für den Steueraufwand der Periode vorzunehmen ist. Da sich keine Folgeprobleme in späteren Perioden ergeben, ist die Untersuchung nicht auf die Darstellung der steuerlichen Belastung ausgedehnt worden. Die hier anstehende Frage ist, wie die Periodenverschiebung des Gewinnausweises infolge zeitlicher Erfassungsunterschiede bei der Ermittlung

[1]) Anschaffungskosten 1000, betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 5 Jahre, degressive Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG 1977 (25 % maximal); Übergang auf lineare Abschreibung im dritten Jahr. Zur Vereinfachung ohne permanente und ohne weitere zeitliche Unterschiede.

der Steuerbelastung und ihrer Bilanzierung in der Handelsbilanz zu berücksichtigen ist.

Dieses Problem ist bei der Trennung von Handels- und Steuerbilanz nur in der Einbeziehung bisher nicht bekannter Abweichungen neu. Auch nach den geltenden Rechtsvorschriften sind abweichende Ansätze in beiden Bilanzen durchaus möglich und vorzufinden. Bei der Erörterung der Erfassungsunterschiede der vier Grundtypen wurde auf die bestehenden Abweichungen hingewiesen. Das führt bei der Erörterung der Frage nach der zweckgerechten Berücksichtigung im Ertragsteueraufwand [1]) und seiner bilanziellen Erfassung im handelsrechtlichen Jahresabschluß zuerst zu einer Analyse der gegenwärtigen Behandlung. Vor allem die Zweckmäßigkeit dieser Berücksichtigung im gegenwärtigen Rechtszustand ist zunächst zu untersuchen; im weiteren sind Möglichkeiten aufzuzeigen, die sich in der Übertragung der Behandlung der Probleme in anderen Ländern auf das deutsche Bilanzrecht eröffnen, sofern die gegenwärtige Behandlung nicht a priori "gut" oder "eindeutig richtig" ist.

---

[1]) Unter Ertragsteuern werden hier die Körperschaftsteuer und die ertragsabhängige Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer - die sog. Gewerbeertragsteuer - verstanden. Die Einkommensteuer ist nach allgemeiner Ansicht bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften nicht in die Bilanz aufzunehmen. Begründet wird diese Auffassung damit, daß für die Gewerbesteuer das Unternehmen, für die Einkommensteuer der Unternehmer Steuerschuldner ist. Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 745. D. h. also, daß die Einkommensteuer die Privatsphäre und nicht den Unternehmensbereich trifft. Dennoch bestehen gewichtige Gründe, den Einkommensteueraufwand in der Handelsbilanz in dem auf das Handelsgeschäft entfallenden Umfang zu zeigen. Die rechnungstechnischen Grundlagen zeigt Forster, K.-H., Publizitätsgesetz (1972), S. 470 ff.; früher Zubrod, H., Bilanzierung persönlicher Steuern (1952), S. 348 f. Obwohl, wie Mutze, O., Steuerrückstellungen (1965), S. 536, feststellt, für die Handelsbilanz keine Passivierungspflicht besteht, bestehen in der bevorrechtigten Eingriffsmöglichkeit des Fiskus ("das berüchtigte Fiskusprivileg in § 61 Nr. 2 der Konkursordnung"; vgl. Knobbe-Keuk, B., Konkurs und Umsatzsteuer (1977), S. 757) und in der Verfälschung der Ertragslage und der Liquiditätslage Gründe, eine Passivierung in Erwägung zu ziehen. So z. B. Glade, A., Bilanzierung der Einkommensteuer (1958), S. 341.

2.3 Bilanzielle Berücksichtigung der Gewinnabweichungen bei zeitlichen Erfassungsunterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz

2.3.1 Bilanzierung nach geltender Rechtslage

(1) Steuerbilanz

Bevor in der weiteren Untersuchung die Bilanzierungsprobleme in der Handelsbilanz anzusprechen sind, ist ein kurzer Blick auf die steuerbilanzielle Darstellung angebracht. In der Steuerbilanz müssen die einzelnen Wirtschaftsgüter nach den steuerlichen Bilanzansatz- und Bewertungsgrundsätzen angesetzt werden. Von den hier ausgeschlossenen permanenten Unterschieden abgesehen, unterscheidet sich dann der steuerliche Gewinn vom Handelsbilanzgewinn durch einen positiven oder negativen Unterschiedsbetrag, der dem steuerlichen Mehr- bzw. Mindervermögen aufgrund dieser besonderen Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz entspricht. Der Korrekturposten stellt somit eine Berichtigung des Eigenkapitals dar und wird bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften direkt mit dem Eigenkapitalsausweis in der Steuerbilanz verrechnet. Da diese Verrechnungsmöglichkeit infolge der fehlenden Variabilität des Eigenkapitals bei Kapitalgesellschaften nicht besteht, bedient sich die steuerliche Praxis des sogenannten "steuerlichen Ausgleichsposten" oder "Steuerausgleichsposten". [1] In ihm werden Gewinnkorrekturen der vergangenen Perioden ausgewiesen. Erscheint er auf der Passivseite, dann sind darin Gewinne, die in der Steuerbilanz früher, oder Verluste bzw. Aufwendungen enthalten, die in der Steuerbilanz später ausgewiesen wurden als in der Handelsbilanz. [2]

---

1) Vgl. Bühler, O. / Scherpf, P., Bilanz (1971), S. Coenenberg, A. G., Jahresabschluß (1974), S. 164 ff.

2) Vgl. Coenenberg, A. G. Jahresabschluß (1974), S. 166. D. h. also Ausweis steuerlichen Mehrvermögens. Vgl. Speich, G., Ableitung der Steuerbilanz (1972), S. 439.

Steht er auf der Aktivseite, was wegen der derzeitigen Auslegung des Maßgeblichkeitsprinzips nur in Sonderfällen wie beispielsweise der alleinigen Bildung der Preissteigerungsrücklage in der Steuerbilanz ohne gleichzeitigem Auftreten kompensierender entgegengesetzter Korrekturen [1]) oder beim Verlustrücktrag in der Steuerbilanz möglich ist, dann sind darin Gewinne, die in der Steuerbilanz später oder Verluste, die in der Steuerbilanz früher ausgewiesen werden, enthalten. So überbrückt der steuerliche Ausgleichsposten in geeigneter Weise die Bilanzierungs- und Bewertungsabweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. [2])

(2) Handelsbilanz

Bei der Berücksichtigung der Gewinnabweichungen infolge zeitlicher Erfassungsunterschiede, sind zwei grundlegend verschiedene Sachverhalte zu erörtern. Das ist einmal die Bilanzierung von Passivposten - vorzugsweise Rückstellungen - für künftige Mehrsteuern als Verfahren der offenen Berücksichtigung steuerlicher Auswirkungen dieser Gewinnabweichungen. Zum anderen ist auf die Einbeziehung der Gewinnabweichungen bei der Berechnung des Steueraufwandes der Handelsbilanz hinzuweisen, wobei den Gewinnunterschieden ohne Sichtbarmachung im handelsrechtlichen Jahresabschluß Rechnung getragen wird.

2.3.1.1 Offene Berücksichtigung in Passivposten für zukünftige Mehrsteuern

2.3.1.1.1 Mögliche Fälle der offenen Berücksichtigung

Wie aus der Darstellung der geltenden Rechtslage des

---

[1]) Vgl. Coenenberg, A. G. Jahresabschluß (1974), S. 166 f. D. h. aktive Posten weisen steuerliches Mindervermögen aus. Vgl. Speich, G., Ableitung der Steuerbilanz (1972), S. 439.

[2]) Vgl. Speich, G., Ableitung der Steuerbilanz (1972), S. 439. Permanente Unterschiede, d. s. die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und die Steuerfreiheit von Erträgen finden dagegen keinen Niederschlag in diesem steuerlichen Ausgleichsposten.

Maßgeblichkeitsprinzips und der möglichen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ersichtlich ist, sind die Fälle höherer Handelsbilanzgewinne auf wenige Ausnahmen beschränkt. Von permanenten Unterschieden abgesehen, sind die Gewinnausweise in beiden Bilanzen gleich oder der steuerliche Gewinn übersteigt den handelsbilanziell ausgewiesenen. Die Berechnung der Ertragsteuerrückstellung für die Handelsbilanz geht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage aus, damit die Steuerrückstellung dem Jahresabschlußziel der Ausschüttungssperre entspricht, Aktivvermögen in Höhe der erwarteten Steuerbelastung auf das steuerliche Ergebnis des Geschäftsjahres zu binden. In wenigen Sonderfällen, z. B. der Preissteigerungsrücklage, ist ein niedrigerer Steuerbilanzgewinn ausdrücklich zugelassen. Wenn in diesen Fällen freiwillig der steuerlichen Behandlung in der Handelsbilanz gefolgt wird, wird dem steuerlichen Effekt der Gewinnverlagerung in die Zukunft nicht Rechnung getragen. [1]) Der bei der Rücklagenauflösung in den Folgeperioden entstehende Mehrgewinn muß in diesen Perioden versteuert werden. Die Berechnung und der Ausweis des betreffenden Ertragsteueraufwands erfolgt nur in diesen Folgeperioden. Das Problem der latenten Ertragsteuerlast ist mit der Einordnung der steuerfreien Rücklagen in einen passivischen Sonderposten zwischen den offenen Rücklagen und den Rückstellungen, in die Sonderposten mit

---

[1]) Zum steuerlichen Effekt einer zinslosen Steuerstundung vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 302. WEITKEMPER spricht in diesem Zusammenhang von einem Hoheitsakt des Staates, indem er auf einen fälligen Steueranspruch zunächst verzichtet. Vgl. Weitkemper, F. J., Pensionsrückstellungen (1977), S. 1712. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Im Ergebnis kann zwar von einem Steuerstundungseffekt gesprochen werden, ein fälliger Steueranspruch entsteht jedoch erst durch Festsetzung der Steuer im Steuerbescheid (§§ 155, 218 AO).

Rücklageanteil [1]) nur unzureichend berücksichtigt, wie kritische Äußerungen zeigen. [2])

Wenn, soweit nach geltendem Recht also für die Preissteigerungsrücklage oder der Rücklage für Kraftwerke, der vorherige Ansatz in der Handelsbilanz nicht vorausgesetzt und die Berücksichtigung der steuerlichen Vergünstigung ausschließlich in der Steuerbilanz vorgenommen wurde, sind nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung daraus Folgerungen für die Bilanzierung in der Handelsbilanz zu ziehen. KROPFF [3]) und danach ADLER/DÜRING/SCHMALTZ [4]) verlangen die Berücksichtigung der voraussichtlichen künftigen Ertragsteuerbelastung durch eine Rückstellung. Für den noch zu erläuternden Sonderfall der Kraftwerksrücklage hat der Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftprüfer in der Stellungnahme 1/1967 [5]) als alternative Berücksichtigungsmöglichkeiten den Ausweis des ersparten Steuerbetrags in den passiven Rechnungsabgrenzungen oder in den Rückstellungen vorgeschlagen.

---

1) Die Begründung für die Zuordnung zu den Sonderposten mit Rücklageanteil liegt darin, daß diese Posten Mischposten aus Eigen- und Fremdkapital sind. Der Fremdkapitalanteil in Höhe der aufgeschobenen Ertragsteuerlast hat wegen der Ungewißheit der Besteuerung Rückstellungscharakter. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 67. In Prüfungsberichten von Wirtschaftsprüfern werden bei Bilanzanalysen, sowie Vermögensstruktur- und Liquiditätsdarstellungen die Sonderposten mit Rücklageanteil nach Faustregeln aufgeteilt dem Eigen- und Fremdkapital zugeordnet. Vgl. Peupelmann, H., Sonderposten mit Rücklageanteil (1969), S. 2046. Der aktienrechtliche Ausweis ist also nicht aussagefähig genug.

2) Vgl. Bankmann, J., Latente Ertragsschulden (1968), S. 62; v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 651.

3) Vgl. Kropff, Grundsätze der Rech(nungs)legung (1966), S. 60. Vorher schon WP-Handbuch (1963), S. 422, für die steuerfreie Rücklage für Preissteigerung.

4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 70.

5) Vgl. HFA, Stellungnahme 1/1967 (1967), S. 215.

Gewinnabweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz infolge zeitlicher Erfassungsunterschiede, bei denen Erträge der laufenden Periode in Folgeperioden verlagert werden, müssen, in Verallgemeinerung der für steuerfreie Rücklagen vertretenen Grundsätze, in geeigneter Weise handelsbilanziell dadurch berücksichtigt werden, daß für die zukünftige Ertragsteuerbelastung eine Rückstellung gebildet wird. Anderenfalls wäre die Bilanz unvollständig. [1]) Die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten - die weiteren Gründe wie die Verlustberücksichtigung aus schwebenden Geschäften oder die beiden gesetzlich zugelassenen Aufwandsrückstellungen nach § 152 Abs. 7 S. 2 AktG scheiden aus - ist hinsichtlich ihrer Berechtigung noch zu beurteilen.

Der Sachverhalt bei der steuerfreien Rücklage gemäß Gesetz zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken ist in mehrfacher Hinsicht anders gelagert als bei der Preissteigerungsrücklage. Das hervorstechendste Unterscheidungsmerkmal ist, daß bei Erfüllung der gesetzlichen Bedingungen [2]) nach Ablauf des Bindungszeitraums eine endgültige Steuerersparnis eintritt, da danach die steuerfreie Rücklage erfolgsneutral, d. h. ohne den steuerpflichtigen Gewinn zu erhöhen, aufzulösen ist, während die Preissteigerungsrücklage spätestens zum Ende des sechsten, auf ihre Bildung folgenden Veranlagungszeitraums gewinnerhöhend aufzulösen ist. Nur wenn die Voraussetzungen der Kraftwerksrücklage nicht eingehalten werden, ist eine gewinnerhöhende Auflösung des ursprünglichen Betrags zum Schluß des Wirtschaftsjahrs der Umstellung vorzunehmen.

---

[1]) So Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 70.

[2]) Vgl. HFA, Stellungnahme 1/1967 (1967), S.214.

Außerdem wird ein Zuschlag von 25 % auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer und von 3 % auf die Gewerbesteuer in Höhe der aufgelösten Rücklage erhoben. Im Gegensatz zur handelsrechtlichen Berücksichtigung der künftigen Ertragsteuerbelastung stellt sich hier das Problem, wie die endgültige Verminderung der Ertragsteuerbelastung in der Handelsbilanz realisiert werden kann. Die Berechnung des Steueraufwandes in Höhe des um die Rücklagenbildung verminderten Steuerbilanzergebnisses im Geschäftsjahr der steuerbilanziellen Berücksichtigung, also die sofortige Realisierung des steuerlichen Effekts - hier der endgültigen Minderbelastung - ist nach Auffassung des Hauptfachausschusses unzulässig. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verbieten den Ausweis unrealisierter Gewinne; die Steuerersparnis könnte erst nach Ablauf des Bindungszeitraums als endgültig angesehen werden. [1]) Da man davon ausgehen könne, daß die Steuerentlastung den Ausgleich der mit der Verwendung von Gemeinschaftskohle verbundenen Kostennachteile mindern soll, ist die Steuerersparnis auf den Bindungszeitraum, und darüberhinaus wenn weiterhin der Betrieb mit Gemeinschaftskohle beabsichtigt ist, auf diesen erweiterten Zeitraum planmäßig zu verteilen. Unter dem Gesichtspunkt der Ertragsabgrenzung wurde daher die alternative Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens auf der Passivseite vorgeschlagen. Da mit dem Steuervorteil aber eine Verpflichtung verbunden ist - die zur Verwendung von Gemeinschaftskohle - wurde auch ein Ausweis unter den Rückstellungen in Betracht gezogen. Beide Posten sollten planmäßig bis zum Ablauf des angegebenen Zeitraums verteilt werden.

---

[1]) Vgl. HFA, Stellungnahme 1/1967, (1967) S. 215. Es handelt sich dann um einen permanenten Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz (vgl. S. 173 f.) mit der Einschränkung, daß er erst nach Ablauf einer Frist endgültig wird (schwebend permanenter Unterschied).

Die zweckmäßige handelsbilanzielle Darstellung war nach Erscheinen dieser Stellungnahme Gegenstand eines Meinungsstreits, wobei vor allem der Zeitpunkt der Realisierung der Steuerersparnis in der Handelsbilanz im Vordergrund stand und zum weiteren die Frage, ob hinsichtlich der Steuerersparnis die gesetzliche Voraussetzung für die Bildung passiver Rechnungsabgrenzungsposten, das Vorliegen von Einnahmen vor dem Abschlußstichtag erfüllt ist. [1]) Inzwischen scheint eine verfestigte Meinung zugunsten des Rückstellungsausweises zu bestehen. [2]) Dieser besondere Fall von steuerfreien Rücklagen wird im weiteren nicht mehr verfolgt, da seine besondere Problematik der der zeitlichen Erfassungsunterschiede entgegensteht. Deren Auswirkung ist gesamterfolgsneutral, während bei der Kraftwerksrücklage das Problem des Realisierungszeitpunktes einer endgültigen Steuerersparnis zu lösen war.

Für die besonderen Fälle von zeitlichen Erfassungsunterschieden nach geltendem Recht ist der Ausweis von Rückstellungen für zukünftige Mehrsteuern üblich. [3]) Die Zulässigkeit bzw. die Notwendigkeit dieser Rückstellungsbildung ist im folgenden zu prüfen.

---

[1]) Vgl. Wagner, E., Steuervergünstigung bei Verwendung von Gemeinschaftskohle (1967), S. 477 ff.; Warnecke, H., Stellungnahme zu Wagner (1967), S. 512 ff.; Schneider, K., Stellungnahme zu Wagner (1967), S. 509 ff. Zur Verbindlichkeit von "Fachgutachten" und "Fachlichen Stellungsnahmen" ist anzuführen, daß die von der Wirtschaftsprüferkammer beschlossenen Richtlinien für die Berufsausübung feststellen, sie sollten vom Wirtschaftsprüfer stets "vor Augen" gehalten werden und "ohne gewichtige Gründe soll er von ihnen nicht abweichen". Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 2168. Dennoch werden sie mangels Autorisation nicht Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Vgl. Flume, W., Leasing-Verhältnisse (1973), S. 1666. STROBEL spricht ihnen nur die Bedeutung einer gewichtigen Literaturmeinung zu. Vgl. Strobel, W., Pensionsbilanzierung (1977), S. 1618.

[2]) Im WP-Handbuch (1977) wird nur noch diese Möglichkeit genannt. Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 671.

[3]) Vgl. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 142.

2.3.1.1.2 Kritische Beurteilung der Zulässigkeit von Rückstellungen für zukünftige Mehrsteuern

Rückstellungen für die zukünftige Ertragsteuermehrbelastung bei steuerlicher Gewinnverlagerung in Folgeperioden werden von ZACHARIAS [1]) mit der Begründung kritisiert, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hinsichtlich der Passivierung von Eventualverpflichtungen überspannt würden, wenn man generell auf eine Rückstellungspflicht für mögliche spätere Steuerverpflichtungen erkennen würde. Dem Vorsichtsprinzip und dem Gläubiger- und Gesellschafterschutzprinzip entspricht die Bilanzierung potentieller Steuerschulden, jedoch ist zu bedenken, daß der tatsächliche Anfall von einer Vielzahl von Faktoren wie beispielsweise der Entwicklung der Jahresergebnisse und der Höhe der Steuersätze abhängig ist. Außerdem ist für die Rechtsform der Aktiengesellschaft für die Passivierung kein Raum, weil die einschlägigen Bestimmungen des Aktienrechts keine Möglichkeiten dafür vorsehen. Statt dessen könnten die Aktionäre bei der Rücklagenbildung die möglichen zukünftigen Steuerbelastungen berücksichtigen, außerdem habe der Vorstand die Pflicht, im Geschäftsbericht darauf hinzuweisen. Diese Kritik, für den Fall der Rückgängigmachung von Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz vorgetragen, kann unschwer auf die Rückstellungsbildung bei steuerfreien Rücklagen in der Steuerbilanz übertragen werden, [2]) bei denen ADLER/DORING/SCHMALTZ auf einer Rückstellungspflicht bestehen.

---

[1]) Vgl. Zacharias, O. H., Sonderabschreibungen (1970/71), S. 395 f.

[2]) Nur so ist der Hinweis von VON BORCKE zu verstehen, die Rückstellungsbildung bei Gewinnverlagerungen nur in der Steuerbilanz habe keine allseitige Zustimmung gefunden. Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 652.

Auch in diesem Fall werden Gewinne steuerlich in die Folgeperioden verlagert.

Die Rückstellungsbildung für künftige Ertragsteuerbelastungen aus diesem Grunde hat bereits in einem früheren Fall zu einem Meinungsstreit geführt. Die Diskussion soll, obwohl auf einen nicht mehr gültigen Sachverhalt abgestellt, wegen der hier interessierenden Zulässigkeit bestimmter Verfahren bei der Berücksichtigung von abweichenden Gewinnausweisen in Handels- und Steuerbilanz in ihren Kernpunkten angeführt werden. Auch die sogenannte Ausfuhr- (oder Export-)förderungsrücklage konnte ausschließlich in der Steuerbilanz gebildet werden. [1]) Die Forderung von LABUS [2]), der Steuerbelastung, auf die noch nicht endgültig verzichtet wurde, sei in der Bilanz des Jahres, in dem die steuerfreie Rücklage gebildet wurde, durch eine Rückstellung zu begegnen, wurde vom INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER unterstützt. [3]) Mit der Rückstellungsbildung bliebe das Prinzip der kaufmännischen Vorsicht gewahrt, mit der Einschränkung, daß für den Einzelfall die Regel unter Umständen zu allgemein gehalten sein könnte. [4]) Der Rückstellungsbildung wurden in der Folgezeit in zweifacher Hinsicht Einwendungen entgegengehalten. Der erste Einwand betrifft die Zulässigkeit der Rückstel-

---

[1]) Gesetz über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr vom 28.6.1951, BStBl S. 228. Danach konnte eine Rücklage in Höhe von 3 % des Entgelts für den Hersteller und 1 % des Entgelts für den Händler ohne Rücksicht auf die Behandlung in der Handelsbilanz (§ 3) gebildet werden. Sie war in zehn darauffolgenden Wirtschaftsjahren in gleichen Teilen aufzulösen.

[2]) Vgl. Labus, O., Steuerfreie Rücklage bei Ausfuhrlieferungen und Lieferungen an einen Ausfuhrhändler (1951), S. 100.

[3]) Vgl. o. V., Ausfuhrförderungsrücklage (1952), S. 287.

[4]) Vgl. ebd., S. 287.

lungsbildung, da am Bilanzstichtag noch keine Verbindlichkeit entstanden ist. Der zweite Einwand befaßt sich mit den Schwierigkeiten bei der Berechnung; insbesondere stellt er auf die Frage ab, für welche Steuern die Rückstellung gebildet werden sollte.

Gegen die Zulässigkeit der Rückstellungsbildung könnte eingewendet werden, daß am Bilanzstichtag noch keine Verbindlichkeit entstanden ist, und somit eine wesentliche Bedingung für die Bildung einer Rückstellung fehlt. In der Diskussion um die Berücksichtigung der zukünftigen Steuerbelastung bei der steuerfreien Ausfuhrförderungsrücklage hat BENDER angemerkt, daß lediglich die Befürchtung bestehe, "daß in den darauffolgenden Jahren wegen der Auflösung der Rückstellung in Höhe eines Zehntels ein steuerlicher Mehraufwand anfällt, der durch die Nichtversteuerung eines Teilbetrags des zu bilanzierenden Jahres veranlaßt worden ist." [1]) Dafür könne keine Rückstellung verlangt werden. Auch bei Mietverträgen, in denen in Anlaufjahren eine niedrigere, in späteren Jahren eine höhere Miete vereinbart ist, wird keine Rückstellung befürwortet. [2]) Zum anderen wird die Rückstellungsbildung von BENDER mit dem Argument abgelehnt, daß Gewinnsteuern zurückgestellt werden, bei denen eine Zahlungspflicht nicht in Frage kommt, wenn in einem der Folgejahre ein Verlust auftritt. [3]) "Ergeben die dem Bilanzjahr folgenden Jahre gute Geschäftsergebnisse, so ist die durch die Auflösung der Rücklage sich ergebende Mehrbelastung wegen der Verteilung auf zehn Jahre ohne besondere Schwierigkeiten zu überwin-

---

[1]) Vgl. Bender, H., Ausfuhrförderungsrücklage (1952), S. 450.

[2]) Vgl. ebd., S. 450.

[3]) Vgl. ebd., S. 450. Diese Argumentation wird mit Beispielen belegt (S. 450 f.).

den. Ergeben sich im Gegensatz hierzu in den folgenden Jahren Verlustergebnisse, so wird zwar ebenfalls die Rücklage aufgelöst, eine Steuerpflicht tritt jedoch hierdurch nicht ein." [1]) Es bestehe zwar ein gewisses Risiko für die Zukunft, daraus sei aber kein Zwang zur Bildung einer Rückstellung abzuleiten. Vielmehr ergebe sich eine Parallelität zu anderen, aus dem Gewinn zu tilgenden Verbindlichkeiten, wie z. B. den Besserungsscheinen. Es genüge, wenn über diese Eventualverbindlichkeiten im Geschäftsbericht Auskunft gegeben wird, unter Umständen könne eine Kenntlichmachung in der Bilanz unter dem Strich in Betracht kommen. [2])

Für die Beurteilung der Zulässigkeit der Rückstellungsbildung bei abweichenden Gewinnausweisen in Handels- und Steuerbilanz ist somit zunächst der Gesichtspunkt des Entstehens einer Verbindlichkeit besonders zu untersuchen. Nach h.M. ist die handelsrechtliche Passivierungspflicht für körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen hinsichtlich der Ausfuhrförderungsrücklage [3]) oder der Preissteigerungsrücklage [4]) anerkannt. Zur Festigung eines allgemeinen Grundsatzes zur Rückstellungsverpflichtung bei Auftreten latenter Steuerverpflichtungen sind die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung noch zu vertiefen.

Die Frage, ob Rückstellungen gebildet werden können und ob sie gegebenenfalls gebildet werden müssen, ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für die ein-

---

[1]) Vgl. Bender, H., Ausfuhrförderungsrücklage (1952), S. 451.

[2]) Ebd., S. 451.

[3]) Vgl. o. V., Ausfuhrförderungsrücklage (1952), S. 287.

[4]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 70.

zelnen Rückstellungstatbestände zu entscheiden. [1]) Hinsichtlich der Rückstellungstatbestände ist in Einklang mit der herrschenden Meinung davon auszugehen, daß der Rückstellungsbegriff des Aktienrechts ein kodifizierter Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung ist. [2]) Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind die beiden klassischen Rückstellungsfälle, auf die nach der Begründung im Regierungsentwurf die Rückstellungen beschränkt bleiben sollten. [3]) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, die hier als Rückstellungstyp in Frage stehen, sind immer dann zu bilden, wenn mit der Inanspruchnahme jederzeit zu rechnen ist. Bei anderen Risiken ist ein Vermerk als Eventualverpflichtung oder die Angabe im Geschäftsbericht ausreichend. [4]) Für Verbindlichkeiten besteht nach § 39 HGB Passivierungspflicht, denn der Kaufmann ist verpflichtet, seine Schulden auszuweisen. Das gilt auch für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten. [5])

Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn die Wesensmerkmale dafür gegeben sind. Diese sind einmal der Schuldcharakter, zum anderen die Ungewißheit hinsichtlich

---

[1]) Vgl. Niemann, U., Rückstellungen (1974/75), S. 265.

[2]) Vgl. Thomas, J., Rückstellungsbegriff (1976), S. 1165, mit weiteren Literaturhinweisen (Fußnote 4). So auch der BFH in mehreren Urteilen. Vgl. dazu Döllerer, G., Bilanzrecht (1974/75), S. 143.

[3]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 107. DÖLLERER ist der Ansicht, daß auch Rückstellungen für drohende Verluste in ihren Wesen nichts anderes sind als Schulden. "Ihre Passivierung erkläre sich aus den Grundsätzen über die Bilanzierung schwebender Verträge. Wenn der Wert der Verbindlichkeiten überwiege, sei der übersteigende Betrag zu passivieren." Vgl. Niemann, U., Zum Ansatz von Rückstellungen (1975), S. 436.

[4]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 104.

[5]) Vgl. Niemann, U., Rückstellungen (1974/75), S. 265.

Bestehen oder Entstehen und/oder Höhe der betreffenden Verbindlichkeit. [1])

Zum Schuldcharakter wird vertreten, daß eine Verpflichtung gegenüber Dritten vorliegen muß oder zumindest nach Abwägen aller bekannten Umstände nicht verneint werden kann; die Forderung muß aber nicht bereits geltend gemacht worden sein. [2]) Die zugrundeliegenden Verpflichtungen können sowohl zivilrechtlicher als auch öffentlich-rechtlicher Natur sein. [3]) Auch rechtlich noch nicht entstandene Verbindlichkeiten können zu Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten führen, wenn die Ursache für die später erst entstehende Verbindlichkeit vor dem Bilanzstichtag liegt. Somit ist das Verursachungsprinzip hinsichtlich des Vorliegens einer rückstellungspflichtigen Schuld maßgebend. [4]) Dieses besagt, daß Aufwendungen und Erträge derjenigen Periode zuzurechnen sind, in welcher sie verursacht wurden, und nicht der Periode, in welcher sie zur Zahlung führen. [5]) Die spätere Zahlung soll also aufwandsmäßig demjenigen Geschäftsjahr belastet werden, in dem die Ereignisse eingetreten sind, die später das Entstehen der Verbindlichkeit zur Folge haben können. [6])

---

1) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 108.

2) Vgl. ebd., § 152, Tz. 109.

3) Vgl. Bartke, G., Rückstellungen (1978), S. 4, mit weiteren Literaturnachweisen (Fußnote 47).

4) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 110.

5) Vgl. Sebiger, H., Rückstellungsbildung (1975), S. 335 f.

6) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 110. Unabhängig von dem Streitpunkt, ob der statische oder dynamische Rückstellungsbegriff dem aktienrechtlichen zugrundeliegt, muß auch eine rechtlich erst künftig entstehende Verbindlichkeit bereits durch eine Rückstellung berücksichtigt werden, wenn sie in der abgelaufenen Periode wirtschaftlich verursacht ist; das ist die eindeutig herrschende Meinung. So Bartke, G., Rückstellungen (1978), S. 4; Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S.261; Federmann, R., Bilanzierung (1978) S. 145.

Zum Merkmal der Ungewißheit wird das Vorsichtsprinzip als Auslegungskriterium herangezogen. Ungewiße Verbindlichkeiten liegen auch dann vor, wenn das Bestehen oder Entstehen einer Verbindlichkeit bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung des jeweiligen Sachverhalts nicht ausgeschlossen werden kann. [1]
Bei Ungewißheit über Bestehen oder Entstehen einer Verbindlichkeit muß der Sachverhalt, aus dem die Verbindlichkeit folgen kann, bestimmt, d. h. seiner Art nach festgelegt sein. Diese Ungewißheit, ob ein Sachverhalt vorliegt, kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein; rechtliche Ungewißheit besteht, wenn aus Rechtsgründen die Leistungspflicht zweifelhaft ist, ob also die Tatsachen vorliegen, die die Leistungspflicht begründen. [2] Nicht die potentielle Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit ist ausschlaggebend, sondern es müssen vernünftige Anhaltspunkte dafür vorliegen, daß die Inanspruchnahme der Gesellschaft erfolgen wird. [3]

Die Prüfung der Erfüllung dieser Kriterien bei Vorliegen des seiner Art nach festliegenden Sachverhalts der künftigen Ertragsteuerverpflichtungen führt hinsichtlich des Schuldcharakters zu positiven Ergebnissen.
Nach den körperschaft- und gewerbesteuerlichen Regelungen besteht ein öffentlich-rechtlicher Anspruch eines Dritten auf Steuerzahlung. Das entscheidende Problem ist die Erfüllung des Merkmals "Entstehung"

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 113. Thomas, J., Rückstellungsbegriff (1976), S. 1169.

[2]) Vgl. Bartke, G., Rückstellungen (1978), S. 4, in Anschluß an Kropff, B., AktG, § 152 Anm. 52 f.

[3]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 115.

der Steuerverbindlichkeit. Nach § 38 AO entsteht der Steueranspruch erst, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dies ist bei den Ertragsteuern der Ausweis eines steuerpflichtigen Gewinns in der Steuerbilanz. Der Sinn und Zweck der steuerfreien Rücklagen ist aber, daß dieser Gewinnausweis in spätere Perioden verschoben werden soll. Rechtlich ist die Verpflichtung also nicht entstanden. Zur Begründung der Bilanzfähigkeit, also der Passivierungspflicht von Rückstellungen wird aber auch die wirtschaftliche Verursachung als Kriterium anerkannt. [1]) Also ist die Frage zu stellen, inwieweit die Steuerzahlung in späteren Perioden bereits durch entsprechende Tatbestände der früheren Perioden verursacht ist. Die Ursache für die Steuerzahlung in der späteren Periode ist ein entsprechender Gewinnausweis, der - vereinfacht- Bemessungsgrundlage für die Ertragsteuern ist. Die Auflösung der steuerfreien Rücklage (Beispielsfall) führt zu einer höheren Bemessungsgrundlage und damit, bei zumindest ausgeglichenem Ergebnis ohne diese Auflösung, zu einer zusätzlichen Steuerverbindlichkeit in Höhe des entsprechenden Auflösungsbetrags mal Steuersatz. Danach ist mit einer zukünftigen Belastung zu rechnen und dieser zukünftigen Belastung ist durch eine Rückstellung zu begegnen.
Wenn jedoch in den späteren Perioden vor Auflösung der Rücklage negative Ergebnisse auftreten, fällt keine Ertragsteuerbelastung der Auflösungsbeträge an. Dann ist zu fragen, ob die gleichzeitig auftretende Minderung des Verlustrücktrags- und -vortragspotentials mit einer Belastung der späteren Periode durch Maßnahmen einer früheren Periode gleichgesetzt werden kann. Auch diese Frage muß bejaht werden. Diese Belastung kann je-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 110. Ein Passivierungswahlrecht muß vor allem mit Rücksicht auf den Grundsatz der Vollständigkeit abgelehnt werden. Vgl. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 65.

doch nicht mit einer Verbindlichkeit gleichgesetzt werden. Nur indirekt kann auf entsprechend erhöhte - im Vergleich zum Sachverhalt ohne Rücklagenauflösung - Verbindlichkeiten in der Rücktrags- oder Vortragsperiode geschlossen werden. Das Problem, ob die Wahrscheinlichkeit späterer steuerlicher Verluste die Rückstellungsbildung verhindert, ist im Hinblick auf andere zulässige Rückstellungen ohne tatsächlich anfallende spätere Leistungspflicht - beispielsweise Pensionsrückstellungen bei Ableben der Berechtigten oder Urlaubsrückstellungen, wenn die betreffenden Arbeitnehmer den rückständigen Urlaub nicht nehmen oder wegen Krankheit nicht nehmen können - nicht so schwerwiegend, um die Rückstellungsbildung zu verneinen. [1]) Unter dem Aspekt der Unternehmensfortführung muß die spätere Entstehung einer Steuerverbindlichkeit durch die Auflösungsbeträge der steuerfreien Rücklage anerkannt werden, sofern die Wahrscheinlichkeit von Verlusten in diesen Folgeperioden nicht größer ist.

Der Passivierungspflicht ist dann endgültig zuzustimmen, wenn durch die Nichtpassivierung die gesetzliche Bilanzaufgabe nicht erfüllt wird, einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Unternehmung zu geben. Die Rückstellungsbildung ist somit in teleologischer Auslegung, d. h. einer Auslegung nach dem Normzweck des § 152 Abs. 7 Satz 1 AktG zu entscheiden. [2]) Wird die Verpflichtung nicht passiviert, so besteht in dieser Höhe kein ausschüttungsgesperrtes Aktivvermögen, das zur Schuldendeckung verfügbar wäre. [3]) Statt dessen wird in der Periode der Bildung dieser

---

[1]) In diesem Fall ist die Steuerrückstellung entsprechend aufzulösen.

[2]) Vgl. dazu Geis, J., Rückstellungsfähigkeit von Ausbildungskosten ? (1978), S. 409 f.

[3]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 52.

Rücklage ein zu hoher Bilanzgewinn im Sinne von maximal ausschüttbaren Betrag in der Handelsbilanz ausgewiesen. [1]) "Die für die späteren Ausgaben benötigten Mittel sollten aber gerade durch die Rückstellungsbildung im Unternehmen gebunden werden. Eine Nichtpassivierung dieser Rückstellungen würde zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach § 256 Abs. 5 Nr. 1 AktG führen." [2]) Die Erfüllung der Ausschüttungssperre als dominierendes Jahresabschlußziel erfordert also die Berücksichtigung der latenten Ertragsteuerverpflichtung in den hier untersuchten Fällen bei Unterstellung der Unternehmensfortführung soweit nicht spätere Verluste so wahrscheinlich sind, daß mit einer Ertragsteuerbelastung nicht mehr gerechnet werden kann.
Auch unter dem Gesichtspunkt der Unternehmensliquidation, der nach MOXTER für die Begründung des Ansatzes von Verbindlichkeiten bestimmend ist, [3]) gilt dies entsprechend. Auch in diesem Fall würde sich in Höhe des Auflösungsbetrags der steuerfreien Rücklage ein Mehraufwand an Ertragsteuern ergeben. Daß die steuerfreie Rücklage spätestens dann aufzulösen ist, steht außer Zweifel. Die Vermögenslage der Gesellschaft wird bei Nichtpassivierung der zukünftigen Steuerverpflichtungen nicht "richtig" dargestellt, da der entsprechenden Ertragsteuerverpflichtung nicht Rechnung getragen wird. Dasselbe gilt für die Ertragslage. Zwar fällt zum

---

1) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 57.

2) So die Argumentation hinsichtlich öffentlich-rechtlicher Leistungsverpflichtungen (zu denen die Steuern gehören), bei Anerkennung des Bilanzzweckes Ausschüttungssperre, der bei allen Zweifelsfragen der Bilanzierung heranzuziehen ist, bei Bartke, G., Rückstellungen (1978), S. 10.

3) Um bilanzunfähige Posten auszuschließen, ist für den Ansatz von Verbindlichkeiten bestimmt, daß nur jene Auszahlungsverpflichtungen als Verbindlichkeiten gelten, die auch bei einer Unternehmensliquidation am Stichtag anfallen würden. Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 431.

Zeitpunkt der Bildung der steuerfreien Rücklage kein Ertragsteueraufwand in dem Sinne an, daß für den entsprechenden Veranlagungszeitraum Steuern in Höhe der Rücklagenbildung mal Steuersatz festgesetzt werden. Durch den niedrigeren Steueraufwand in dieser Periode wird aber im Verhältnis zum handelsbilanziellen Jahresüberschuß ein zu niedriger, in den Folgejahren ein zu hoher Ertragsteueraufwand ausgewiesen und den Bilanzinformationsempfängern vermittelt. [1]) Nach diesen Oberlegungen kann den zukünftigen Ertragsteuerverpflichtungen die Passivierungspflicht nicht mit dem Argument abgesprochen werden, die Wesensmerkmale von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten seien nicht erfüllt. [2]) Sie sind dem Geschäftsjahr zu-

---

[1]) Dem Einwand von BAUER-KADOLSKI anläßlich der Diskussion um die Ausfuhrförderungsrücklage, daß der wesentliche Grundsatz der möglichst genauen Aufwandsabgrenzung der Geschäftsjahre nicht gewahrt sei, wenn das Jahresergebnis mit den Steuern der nächsten zehn Jahre belastet werde, kann nicht gefolgt werden. Sollten die nächsten zehn Geschäftsjahre also mit Steuern auf den Gewinn belastet werden, der in der Periode der Bildung der steuerfreien Rücklage in der Handelsbilanz ausgewiesen ist? Denn in den Folgeperioden wird kein entsprechender Handelsbilanzgewinn ausgewiesen. Vgl. Bauer-Kadolski, G., Finanzierung mittels Steuervergünstigungen (1953), S. 101.

[2]) Auch bei der von den dargestellten Oberlegungen etwas abweichenden Auslegung, des § 152 Abs. 7 AktG durch ZACHARIAS ist eine Rückstellungspflicht zu bejahen. ZACHARIAS geht davon aus, daß eine nicht ausreichende Darstellung der Verbindlichkeiten zum Ausweis unrealisierter Gewinne führt und daß das Realisationsprinzip mit Recht als eines der wichtigsten Bilanzprinzipien gilt. An dieses knüpfe die Periodenabgrenzung von Aufwand und Ertrag an, "die bei der Bildung von Rückstellungen beachtet werden muß. Die zeitraumgerechte Ermittlung der Periodengewinne wird verfälscht, wenn in einem Geschäftsjahr die mit den Einnahmen in ursächlichem Zusammenhang stehenden, in späterer Zeit mit einiger Sicherheit anfallenden Ausgaben nicht erfaßt würden. Für die Zulässigkeit von Rückstellungen müsse genügen, daß der Kaufmann in späterer Zeit mit der Ausgabe zu rechnen habe." Und "für den Vermögensausweis sei nicht entscheidend, daß die Verpflichtungen am Bilanzstichtag bereits eine Verbindlichkeit gegenüber Dritten darstellten, sondern, daß der Kaufmann

- Fortsetzung -

zurechnen, in dem durch die Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigung der sonst erforderliche Steueraufwand nicht angefallen ist. [1]) Nur dann ist der Einblick in die Vermögenslage gesichert und Aktivvermögen in entsprechendem Umfang mit einer Ausschüttungssperre belegt. Der Einblick in die Ertragslage wird dadurch gesichert, daß die ohne Steuervergünstigung gegebene Relation zwischen ausgewiesenen Jahresüberschuß und Ertragsteuerbelastung nicht verletzt wird; und die Gewinnsteuern in dem Geschäftsjahr berücksichtigt werden, zu dem sie wirtschaftlich gehören. [2])

Da die Frage der Bilanzierung dem Grunde nach in den bisherigen Oberlegungen bejaht werden konnte, kann das Berechnungsproblem, das als zweiter Einwand gegen die Rückstellung für ungewisse zukünftige Ertragsteuerverpflichtungen angeführt wurde, auch bei auftretenden Schwierigkeiten nicht mehr zu deren Ablehnung führen. Das als Vorfrage zu entscheidende Problem, für welche Steuern diese Rückstellung zu bilden ist, steht hinsichtlich der Gewerbeertragsteuer und der Körperschaft-

---

mit ihnen zu rechnen habe". Wiedergegeben bei Niemann, U., Zum Ansatz von Rückstellungen (1975), S. 433. Werden diese Kriterien zugrundegelegt, können der Passivierung der künftigen Steuerverpflichtungen wohl nicht die Einwendungen entgegengesetzt werden, wie sie ZACHARIAS früher angeführt hat (Vgl. S. 234).

[1]) Der RFH hat ausgeführt, daß bei der Frage, ob eine Rückstellung für künftig noch zu zahlende Steuern möglich und zulässig ist, es nicht allein darauf ankomme, ... "ob und in welcher Höhe bereits Steuerschulden entstanden sind, sondern auch darauf, ob und inwieweit ein sorgfältig rechnender, die Zukunft gewissenhaft überschauender Kaufmann mit Nachforderungen der öffentlichen Hand rechnen muß." Vgl. RFH-Urteil v. 28.5.1930 - VI A 2061/28 RStBl 193 S. 817, zitiert nach Fürst, R., Bilanzierungsgrundsätze (1956), S. 248.

[2]) Vgl. Döllerer, G., Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft (1977), S. 86; mit einem Hinweis auf das BFH-Urteil v. 3.12.1969 IR 107/69, das die Belastung abzugsfähiger Steuern in dem Jahr fordert, zu dem sie wirtschaftlich gehören (Fußnote 28).

steuer bei den ihr unterliegenden Gesellschaften außer Zweifel, da beide vom Unternehmen als Steuerschuldner getragen werden. Die Frage der Einkommensteuer als in der Handelsbilanz zu bilanzierende Ertragsteuerverbindlichkeit berührt dagegen ein grundsätzliches Problem, das bisher nicht eindeutig gelöst werden konnte. Diese Fragestellung betrifft jedoch nicht allein den hier anstehenden Komplex der bilanziellen Erfassung der Gewinnunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz sondern das Problem des Ausweises der Einkommensteuer in der Handelsbilanz insgesamt. Die Beantwortung dieser prinzipiellen Frage soll deshalb hier nicht weiter untersucht werden. Dennoch sei darauf hingewiesen, daß der Bilanzadressat, der ausschließlich die Handelsbilanz als Informationsmittel zur Verfügung hat, ohne den Ausweis der latenten Einkommensteuerverpflichtung als Folge der Bildung einer steuerfreien Rücklage in der Steuerbilanz diese nicht erkennen kann. Das Informationsinteresse der Bilanzadressaten ist aber auf volle Information aller Verpflichtungen gerichtet. Ein Hinweis auf diese Verpflichtungen ist demzufolge wünschenswert. Daß die Einkommensteuerrückstellungen steuerlich nicht anerkannt sind, kann bei der Bilanzierung in der Handelsbilanz nicht von Bedeutung sein.

Eine erste denkbare Bewertungsmöglichkeit ist, den Steuerbetrag zurückzustellen, der im Jahr der Bildung der steuerfreien Rücklage eingespart wird. Bei der als Sonderfall eingestuften steuerfreien Kraftwerksrücklage sollte die endgültige Steuerersparnis auf dieser Basis zurückgestellt werden. [1])

---

[1]) Auch bei der Diskussion um die Ausfuhrförderungsrücklage wurde diese Frage gestellt. Vgl. Labus, O., Steuerfreie Rücklagen bei Ausfuhrlieferungen und Lieferungen an einen Ausfuhrhändler (1951), S. 101.

In den hier untersuchten Normalfällen steuerfreier Rücklagen geht es jedoch darum, den später durch die Auflösungsbeträge bedingten Mehrbetrag an Steuerverbindlichkeiten zurückzustellen, nicht, wie bei der Kraftwerksrücklage, den Ertrag abzugrenzen.

Die Berechnung der Rückstellung für später anfallende Ertragsteuerbeträge kann zum anderen auf der Basis der Verhältnisse in der Periode der Auflösung der steuerfreien Rücklage (als Beispiel) erfolgen. Dafür spricht das Argument des periodengerechten Aufwandsausweises, d.h. die ohne steuerliche Sondermaßnahmen gegebene Relation zwischen Jahresüberschuß und Steuerbelastung sollte gewahrt bleiben.
Die Erweiterung des Bilanzunfähigkeitskriteriums, wonach Verbindlichkeiten nur dann vorliegen, wenn bei der Unternehmensliquidation am Stichtag eine entsprechende Auszahlungsverpflichtung anfällt, [1]) auf die Bewertung könnte zur Anerkennung dieser Berechnungsbasis führen. In diesem Fall fällt der gesamte Steueraufwand an, da eine steuerfreie Rücklage nicht weitergeführt werden kann. Diese Vorstellung einer Periodenabgrenzung kann aber nach LEFFSON als überholt gelten. [2]) Bei Anerkennung des going concern-Prinzips, der unbegrenzten Unternehmensfortführung, als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung im Rahmen der Bewertung, [3]) ist dem Gesichtspunkt der Ausschüttungssperre für Aktivvermögen in Höhe der ausgewiesenen Passiva Rechnung zu tragen. Das Gebot des § 156 Abs. 4 AktG, wonach Rückstellungen nur in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Betrages anzusetzen sind, ist dann im Hinblick auf die spätere Zahlungsverpflichtung auszulegen.

---

[1]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 431.

[2]) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 156.

[3]) Vgl. ebd., S. 156; Kupsch, P., Zuschüsse und Abstandszahlungen (1977), S. 665.

Ungewißheitsfaktoren bei dieser Bewertung sind vor allem die Höhe der Steuersätze in der jeweiligen Folgeperiode und in Verbindung damit, welche Teilbeträge der Rücklagen bei unterschiedlichen Sätzen in den Perioden aufgelöst werden. Körperschaftsteuerliche Probleme nach neuem Recht ergeben sich dahingehend, ob eine Rückstellung in Höhe der Tarifbelastung oder der Ausschüttungsbelastung zu bilden ist. Diese Entscheidung hängt ebenfalls vom künftigen Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft in jeder einzelnen Folgeperiode ab. Zusätzlich ist die Möglichkeit einer Senkung oder Erhöhung der Steuersätze in die Überlegungen einzubeziehen. Bei der Gewerbeertragsteuer besteht der Steuersatz aus zwei Faktoren, die von unterschiedlichen Entscheidungsträgern beeinflußt werden. Das ist der vom Gesetzgeber festgelegte Hundertsatz für die Bemessungsgrundlage und der von den Steuergläubigern, den Gemeinden, abhängige Hebesatz. Wird die Einkommensteuer als handelsrechtlich bilanzierungspflichtig anerkannt, treten neben der Entwicklung der Steuersätze auch Probleme auf, die außerhalb des Unternehmensbereichs liegen, z. B. negative übrige steuerpflichtige Einkünfte, Verlustvorträge aus anderen Einkunftsquellen u. a. m.

Die Bemessung der erforderlichen Rückstellung gestaltet sich also zu einem komplexen Problem, wie überhaupt die Auslegung des § 156 Abs. 4 AktG zu unterschiedlichen Lösungsversuchen und Meinungsdifferenzen bis hin zur Ansicht der Unlösbarkeit des Problems [1]) geführt hat. Die Lösungsvorschläge reichen vom ungünstigsten Wert, d. h. dem Wert bei gleich wahrscheinlichen möglichen Inanspruchnahmen, der die höchste Rückstellung ergibt bei ALDER/DÖRING/SCHMALTZ bis zu den Vorschlägen von LEFFSON und BAETGE, den Mittelwert einer Bandbreite an-

---

[1]) Vgl. Albach, H., Rückstellungen (1967/68), S. 347.

zugeben, mit zusätzlicher Information durch eine Rückstellung aus nachprüfbaren Bandbreiten. [1])
Hinsichtlich der Höhe des Steueransatzes bei der Auflösung von steuerfreien Rücklagen, die nicht in jährlichen Teilbeträgen aufgelöst werden müssen, sondern in dem Belieben des Steuerpflichtigen stehen, kann eine realistische Annahme dahingehend gemacht werden, daß der geltende Satz Anwendung findet, sofern von ausschließlich nach oben variablen Sätzen ausgegangen wird. Das aus heutiger Sicht besonders langwierige Gesetzgebungsverfahren wird die Unternehmungen in den Stand setzen, eine Auflösung vor Erhöhung des Steuersatzes vorzunehmen. Die Herabsetzung von Steuersätzen kann in Auslegung des Jahresabschlußziels Ausschüttungssperre nur dann berücksichtigt werden, wenn die Änderung bereits beschlossen ist. Auch die Hebesätze für die Gewerbesteuer können weitgehend als so frühzeitig bekannt angenommen werden, daß eine vorzeitige Auflösung möglich ist, wenngleich dieses Festlegungsverfahren zugegebenermaßen nicht so langwierig ist. Bei planmäßig aufzulösenden steuerfreien Rücklagen ist der wahrscheinlich zu erwartende Steuersatz zugrundezulegen; unter Umständen ist in einem der Folgejahre die Rückstellung aufzustocken. Dabei ist der Ansicht zuzustimmen, der Verweis in § 156 Abs.4 AktG, daß Rückstellungen nur in Höhe des Betrags anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, müsse als Einengung auf einen begründbaren und nachprüfbaren Bereich von möglichen Zahlungen interpretiert werden. [2]) Bei der Körperschaft-

---

1) Vgl. dazu die kurzgefaßte Übersicht über alternative Ansätze bei Drukarczyk, J., Interpretation des § 156 Abs. IV (1976), insbesondere S. 122 - 126. DRUKARCZYK selbst gibt dem Wertansatz in Höhe des Erwartungswerts den Vorzug (S. 135).

2) Vgl. ebd., S. 133. D. h. daß nicht der möglicherweise, bei Eintreten aller ungünstigen Umstände zu erwartende Betrag anzusetzen ist, sondern der nach Abwägen der bekannten Informationen wahrscheinlichste.

steuer könnte die Ansicht vertreten werden, eine Rückstellung nur in Höhe der Ausschüttungsbelastung vorzunehmen, da diese Belastung auf jeden Fall in den Folgeperioden eintritt, während die Differenz zur Tarifbelastung ein Problem der Ausschüttungsentscheidung der einzelnen Folgeperiode ist. In der Totalbetrachtung sind die steuerpflichtigen Gewinne der körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmung nach der Körperschaftsteuerreform nur noch mit dem Ausschüttungssatz belastet. [1]) Nach diesen Überlegungen kann der Ausschüttungssatz für die Bilanzierung der Rückstellung für zukünftige Ertragsteuerverbindlichkeiten angenommen werden.

Abschließend ist noch kurz auf die Überlegung einzugehen, ob die zukünftigen Ertragsteuern eventuell abgezinst zurückgestellt werden sollten. Der Charakter

---

[1]) Dies entspricht im Ergebnis den Überlegungen bei V. Wysocki, K., Einflüsse der Körperschaftsteuerreform (1977), S. 1909 ff. Nach der Körperschaftsteuerreform ist der Einblick in die Erfolgslage durch das sog. Steuerfenster der GuV-Position 24a kaum mehr gegeben. Auch der Einblick in die Vermögenslage der Gesellschaft ist infolge des fehlenden Ausweises der latenten Körperschaftsteuerverbindlichkeit aus der Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die Eigenkapitalteile EK 01-03 getrübt. De lege ferenda schlägt v. Wysocki als Maximallösung vor in der handelsrechtlichen Bilanz eine Rückstellung für diese latente Ertragsteuerbelastung bzw. einen entsprechenden Aktivposten zu zeigen, der sich aus der fiktiven Herstellung der Ausschüttungsbelastung für das gesamte verwendbare Eigenkapital nach der Ergebnisverwendung ergibt. In der Erfolgsrechnung soll der Ausweis der bereinigten Körperschaftsteuer, die Summe aus latenter (Veränderung zum Bilanzausweis des Vorjahres) und effektiver Körperschaftsteuer genau der Ausschüttungsbelastung für das steuerliche Einkommen entsprechen. Zur Beeinträchtigung des Einblicks in die Ertragslage vgl. u. a. auch HFA, Entwurf Körperschaftsteuerreform (1977), S. 39, Marks, P., Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform (1977), S. 198.

der Rückstellung als Rückstellung für eine ungewisse Verbindlichkeit läßt diese Oberlegung jedoch nicht zu. Verbindlichkeiten sind entsprechend der Bewertung des Vermögens auf der Aktivseite der Bilanz mit den Anschaffungskosten mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. [1]) Die Abzinsung wegen Zinslosigkeit des Steuerkredits kommt nach dem Realisationsprinzip nicht in Betracht. [2])

.3.1.2 Verdeckte handelsbilanzielle Berücksichtigung der Gewinnabweichungen

.3.1.2.1 Berechnung des Steueraufwandes nach dem steuerlichen Ergebnis

Außerhalb der Sonderfälle abweichender Handels- und Steuerbilanzen bei bestimmten steuerfreien Rücklagen ist für andere mögliche Abweichungen keine explizite Berücksichtigung bestimmt. Dies mag zum Teil darauf zurückzuführen sein, daß in der gegenwärtigen Rechtslage - wenn überhaupt - abweichende Steuerbilanzen zumeist dergestalt auftreten, daß handelsbilanziell ein niedrigerer Gewinnausweis vorliegt als steuerlich. Entgegengesetzte Abweichungen sind nach der derzeitigen Auslegung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nur in Ausnahmefällen denkbar, wie die Analyse der zeitlichen Erfassungsunterschiede gezeigt hat. Der höhere steuerliche Gewinnausweis wird bei der Berechnung des Er-

---

[1]) Vgl. Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 286, für feststehende Schulden. Ist der Steuersatz bekannt, kann nach den bisherigen Überlegungen der zu zahlende Mehrbetrag an Ertragsteuern berechnet werden.

[2]) Vgl. ebd., S. 226. Bei der Vermögensbewertung wird der Ansatz des abgezinsten Steuerbetrags als erforderlich eingestuft. Vgl. beispielsweise Martin, W., Vermögensbewertung (1967), S. 1234.

tragsteueraufwandes in der Handelsbilanz in vollem Umfang berücksichtigt. Liegt dagegen ausnahmsweise ein höherer Handelsbilanzgewinn vor, wie z. B. nach erfolgten Zuschreibungen abnutzbarer Gegenstände des Anlagevermögens, die steuerlich nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht möglich sind,dann wird der Gewinnabweichung handelsbilanziell nicht Rechnung getragen. Dies folgt aus der Tatsache, daß handelsbilanziell die Verbindlichkeit für Ertragsteuern des Veranlagungszeitraums, so wie sie nach dem Steuerbescheid zu erwarten ist, bilanziert wird.

Der Steueraufwand in der Handelsbilanz muß diejenigen Steuern beinhalten, die vom Unternehmen als Steuerschuldner geschuldet werden. [1]) Dabei sind dann unter den Rückstellungen die Steuern auszuweisen, die bis zum Ende des Geschäftsjahres wirtschaftlich oder rechtlich entstanden sind und am Bilanzstichtag geschuldet werden. [2]) Als Verbindlichkeiten sind Steuerschulden dann auszuweisen, wenn der Betrag genau festliegt, mit dem die Schuld zu erfüllen ist. [3]) Das bedeutet nichts anderes, als daß die Schuld durch Steuerbescheid betragsmäßig fixiert wurde. [4]) Dies kann erst nach Abgabe der Steuererklärung erfolgen, für die die vorher aufgestellte Handelsbilanz nach geltender Rechtslage notwendige Voraussetzung ist. [5]) Somit sind die Ertragsteuerschulden des Geschäftsjahres in der Handels-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), §.152, Tz. 120.

[2]) Vgl. ebd.

[3]) Bei den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten liegen entweder das Merkmal der eindeutig quantifizierbaren Leistung oder das Merkmal erzwingbare Leistung oder beide Merkmale am Bilanzstichtag nicht oder nicht mit der erforderlichen Sicherheit vor. Vgl. Hüttemann, U., Verbindlichkeiten (1970), S. 19.

[4]) Auch Nachforderungen aufgrund von Betriebsprüfungen werden betragsmäßig erst durch den geänderten Steuerbescheid fixiert und werden bis dahin als Rückstellung ausgewiesen.

[5]) § 60 Abs. 2 EStDV.

bilanz in den Steuerrückstellungen zu erfassen. Für die Bilanzierung der Steuerschuld ist ihre Entstehung entscheidend; diese ist nach Steuerrecht zu beurteilen. [1]) Daraus folgt, daß die Steuerrückstellung den Betrag abdecken soll, der dem geschuldeten Steuerbetrag nach dem späteren Steuerbescheid für den betreffenden Veranlagungszeitraum entspricht.
In der Handelsbilanz ist demzufolge der Ertragsteueraufwand zu berücksichtigen, der sich nach dem steuerpflichtigen Ergebnis, also nach der Steuerbilanz ergibt. Soweit also zeitliche Erfassungsunterschiede auftreten, bei denen steuerlich Gewinne vorverlagert und besteuert werden, wird in der betreffenden Periode ein Steueraufwand verrechnet, der nicht den handelsbilanziell erfaßten Aufwendungen und Erträgen entspricht. Soweit in Einzelfällen ein höherer handelsbilanzieller Gewinnausweis erfolgt, wie in dem Beispiel der Zuschreibung in der Handelsbilanz, wird ebenfalls die Berechnung des Steueraufwandes nach dem steuerlichen Ergebnis vorgenommen. Es fehlt hier an einem ausreichenden Rückstellungsgrund für zukünftige Ertragsteuern. [2]) Dieser wird in der Literatur nur für den Ausnahmefall von steuerfreien Rücklagen nur in der Handelsbilanz vertreten, wobei diese Ansicht nicht unumstritten ist. [3]) Nach der hier ver-

---

[1]) Vgl. WP-Handbuch (1977), S. 683. Für die Körperschaftsteuer vgl. v. Wysocki, K., Einflüsse der Körperschaftsteuerreform (1977), S. 1909.

[2]) Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 652. Dort jedoch für den umstrittenen Fall der Rückgängigmachung von Sonderabschreibungen. Für den Fall, daß Sonderabschreibungen nur in der Steuerbilanz vorgenommen werden schlägt MEILICKE die Bilanzierung der ersparten Steuerbeträge in einer Rückstellung für aufgeschobene Steuerverbindlichkeiten nach amerikanischem Vorbild vor. Vgl. Meilike, H., Verlagerung von Gewinnen (1968/69), S. 169.

[3]) Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 652.

tretenen Ansicht erfordert das gesetzliche Jahresabschlußziel der Ausschüttungssperre ebenfalls den Ausweis einer Rückstellung für zukünftige Ertragsteuerverpflichtungen bei Zuschreibungen nur in der Handelsbilanz. Diese wird auch in der Stellungnahme 3/76 des HFA für den Fall zeitlicher Erfassungsunterschiede vorgeschlagen, daß anteilige Verluste aus Personenhandelsgesellschaften in der Handelsbilanz der Beteiligten nicht Berücksichtigung finden. [1])

2.3.1.2.2 Kritik an der verdeckten handelsbilanziellen Berücksichtigung zukünftiger und vorweggenommener Ertragsteuern

Die derzeitige Bilanzierung von Ertragsteuerverpflichtungen ist in zweierlei Hinsicht kritischen Äußerungen ausgesetzt. Zum einen wird die Verschleierung bzw. der fehlende Hinweis auf die zukünftige Ertragsteuerbelastung kritisiert, wenn die Handelsbilanz der steuerlichen Darstellung bestimmter steuerlicher Sondervorschriften (z. B. Sonderabschreibungen und steuerfreie Rücklagen) folgt. Zum anderen wird angeregt, auch der Tatsache Rechnung zu tragen, daß durch Nichtanerkennung handelsrechtlicher Aufwendungen, die in späteren Perioden als Betriebsausgaben abzugsfähig werden, sowie durch die steuerliche Vorverlagerung von Erträgen dem Wesen nach eine Vorauszahlung von Ertragsteuern erfolgt.

Die gleichgerichtete Bilanzierung in beiden Bilanzen ist in der gegenwärtigen Rechtslage zumeist darin begründet, daß steuerliche Sondervergünstigungen nur dann steuerlich wirksam werden, wenn eine entsprechende Berücksichtigung auch in der Handelsbilanz erfolgt. Im Ergebnis werden, wenn die steuerfreien Rücklagen in der Handelsbilanz als Sonderposten mit Rücklagean-

---

[1]) Siehe dazu S. 207 f.

teil ausgewiesen werden auch handelsbilanziell Erträge der laufenden Periode offen durch Passivierung in periodenfremde Erträge von Folgeperioden umgewandelt; bei den handelsbilanziell ebenfalls angesetzten steuerlichen Sonderabschreibungen erfolgt diese Passivierung verdeckt gegen einen Aktivposten. [1]) Gegen die verdeckte Passivierung wird einhellig die Auffassung vertreten, daß ein sicherer Einblick in die Vermögens- und Ertragslage nicht gewährleistet ist. [2]) Insbesondere wird kritisiert, daß, soweit nicht eine zusätzliche Berichterstattung im Geschäftsbericht erfolgt, durch die Absetzung der steuerlichen vorweggenommenen Abschreibungen vom handelsrechtlichen Buchwert keine Anhaltspunkte mehr über das Vorhandensein oder den möglichen Umfang der zukünftigen latenten Ertragsteuerbelastung bestehen. [3]) Nur im Fall der offenen Passivierung wird ein Hinweis auf die Möglichkeit der Belastung dieses Postens mit Ertragsteuern bei der Auflösung gegeben. [4]) Die ständige Kritik an der Verfälschung der Vermögens- und Ertragslage hat - wie dargestellt - zu den Forderungen nach Trennung von Handels- und Steuerbilanz geführt, wobei die Notwendigkeit der Bilanzierung von Rückstellungen für aufgeschobene Ertragsteuerverbindlichkeiten zum Ausdruck gebracht wird. [5])

---

[1]) Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 651.

[2]) Vgl. ebd., S. 652, mit weiteren Literaturhinweisen.

[3]) Vgl. Bankmann, J., Latente Ertragsschulden (1968), S. 62.

[4]) Vgl. ebd., S. 62. Daß diese Sonderposten bei ihrer Auflösung zu versteuern sind, wird i. d. R. dadurch zum Ausdruck gebracht, daß sie als Mischposten aus Eigen- und Fremdkapital (letzteres in Höhe der latenten Ertragsteuerlast) bezeichnet werden. So z. B. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 67.

[5]) Vgl. v. Borcke, M., Eigenständigkeit der Handelsbilanz (1971), S. 653.

Für den Fall der Bilanzierung bei steuerfreien Rücklagen wird von EIFLER als geeignete, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entsprechende Darstellungsweise vorgeschlagen, den Sonderposten aufzuspalten, in der Bilanz eine Rückstellung für latente Ertragsteuerverbindlichkeiten und in der Gewinn- und Verlustrechnung einen latenten Steueraufwand auszuweisen. [1]) Auch für den Fall der Sonderabschreibungen wird ein analoges Vorgehen vorgeschlagen und den über die Abschreibung nach den allgemeinen Grundsätzen hinausgehenden Betrag entweder in einem Passivposten auszuweisen um zumindest einen Hinweis auf die latente Steuerlast zu geben, [2]) oder auch diesen Betrag aufzuspalten in einen Rücklageanteil und einen Teil, der als Rückstellung für zukünftige Steuerbelastungen bezeichnet wird. [3]) An anderer Stelle wurden zusätzliche Hinweise im Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers vorgeschlagen. [4])

---

1) Vgl. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 142 ff.

2) Vgl. Bankmann, J., Latente Ertragsschulden (1968), S. 63.

3) Vgl. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 143. Bereits 1951 hat KENNTEMICH einen ähnlichen Vorschlag unterbreitet: Die Steuervergünstigungen der §§ 7a - 7eEStG sind wirtschaftlich eine langfristige Steuerstundung, der durch den Ansatz einer entsprechenden Verbindlichkeit zu begegnen ist, zweckmäßigerweise durch eine Rückstellung, da der Betrag der Schuld erst später fixiert wird. Der eigene Finanzierungsbeitrag der Unternehmen sei als Rücklage auszuweisen. Rückstellung und Rücklage sollen in Höhe der Darlehensrückzahlung bzw. der Differenz zwischen betriebsbedingter und steuerlicher Abschreibung aufgelöst werden. Vgl. Kenntemich, R., Diskussionsbeitrag (1951), S. 517. Während diese Handhabung nach KENNTEMICH den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung entspräche, hat SANDIG diesen Vorschlag mit der Begründung abgelehnt, daß es nach eben diesen Grundsätzen vereinbar sei, die künftige Verpflichtung ebenso unberücksichtigt zu lassen, wie die künftige Gewinnmöglichkeit (d. h. Ausweis eines zu versteuernden Einkommens), mit der die Verpflichtung gekoppelt ist. Vgl. Sandig, C., Finanzierung mittels Steuervergünstigungen (1952), S. 511 f.

4) Vgl. Sandig, C., Gegenstellungnahme (1953), S. 102.

Auch in der geltenden Rechtslage können, worauf in der Darstellung der zeitlichen Erfassungsunterschiede der Grundtypen (3) und (4) hingewiesen wurde, höhere Steuerbilanzergebnisse dadurch auftreten, daß steuerlich bestimmte Erträge vor ihrem Ausweis in der Handelsbilanz erfaßt werden und vor allem dadurch, daß Aufwendungen steuerlich erst in späteren Perioden als Betriebsausgaben anerkannt werden. In diesen Fällen führt die Berechnung des Steueraufwands nach dem steuerlichen Ergebnis der Periode zum "richtigen" Ausweis der Steuerverbindlichkeit nach dem Jahresabschlußziel Ausschüttungssperre. Der Steuerbetrag wird zurückgestellt, der für den betreffenden Veranlagungszeitraum zu zahlen ist. Wenn der Steueraufwand demgegenüber auf der Basis des Handelsbilanzergebnisses verrechnet würde, wäre ein geringerer Aufwandsbetrag auszuweisen. Aus dem Abgrenzungsgedanken heraus wird deshalb vorgeschlagen, diese "Steuervorauszahlung" in der Handelsbilanz in geeigneter Weise kenntlich zu machen. Damit "Aufwendungen und Ertragsteuereffekte soweit wie möglich synchronisiert werden" fordert SCHULTZKE: "Bestehen zeitliche Verschiebungen zwischen Handels- und Steuerbilanz darin, daß in der Handelsbilanz steuerlich jetzt noch nicht abzugsfähige Aufwendungen verbucht werden, dann sollte bei der Bemessung der Aufwendungen und der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden der zukünftige Ertragsteuervorteil berücksichtigt werden." [1]) Auch EIFLER regt an: "Im Interesse einer korrekten Periodenabgrenzung wie auch einer vollständigen Information des Bilanzlesers über die künftigen Folgen des unterschiedlichen Gewinnausweises in Handels- und Steuerbilanz wäre es wünschenswert, über die korrekte Darstellung der latenten Steuerverbindlichkeiten hinaus auch die

---

[1]) Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 239. Auch Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 28 ff.; sieht keine Bedenken gegen die aktive Abgrenzung der latenten Steuerforderungen (S. 33).

latenten Steuerforderungen (Steuervorauszahlungen) auszuweisen." [1]) Die Problematik dieser Vorschläge ist im weiteren noch zu diskutieren. [2])

2.3.1.3 Bilanzielle Verlustberücksichtigung nach geltender Rechtslage

In der Handelsbilanz ist nach geltender Rechtslage der Bilanzverlust des Geschäftsjahres, der sich durch Rücklagenauflösung vom Jahresfehlbetrag in der Erfolgsrechnung unterscheiden kann, als Verlustvortrag auszuweisen. [3]) Nach der Einführung des Rechtsinstituts Verlustrücktrag [4]) wird der Jahresfehlbetrag der Verlustperiode um den entsprechenden Steuererstattungsanspruch vermindert. Dieser Erstattungsanspruch ist unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen, [5]) der Ertrag aus der Berücksichtigung des Verlustrücktrags ist unter den sonstigen Erträgen oder saldiert mit den entsprechenden Steueraufwendungen zu zeigen. [6])
Der verbleibende steuerliche und handelsbilanzielle Verlustvortrag unterscheiden sich um die permanenten Unterschiede der Rücktragsperiode. [7]) Mit dem steuerlichen Verlustvortrag ist, soweit positive steuerliche Ergebnisse in den Folgeperioden nicht erzielt werden eine Minderung der Steuerbelastung verbunden.

---

1) Vgl. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 146.

2) Siehe dazu S. 281 ff.

3) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 151, Tz. 266 ff.

4) Zu Einzelheiten vgl. u. a. Weisse, G., Verlustrücktrag (1976), S. 203 ff.; Biergans, E., Einkommensteuer (1978), S. 666 ff.

5) Aktivierungspflicht wegen der von Amts wegen durchzuführenden Berichtigungsveranlagung. Vgl. HFA, Entwurf Körperschaftsteuerreform (1977), S. 38. Zur Aktivierung von Erstattungsansprüchen vgl. WP-Handbuch (1977), S. 655.

6) Vgl. HFA- Entwurf Körperschaftsteuerreform (1977), S. 38.

7) Vgl. dazu S. 222 f.

Der steuerliche Verlustvortrag bewirkt in den Folgeperioden einen im Vergleich zur Steuerberechnung ohne bestehenden Verlustvortrag niedrigeren Ertragsteueraufwand und entsprechend niedrigere Steuerrückstellungen. Diese ertragsteuerliche Auswirkung wird ausschließlich im Zeitpunkt ihrer Realisierung in den Folgeperioden in der Handelsbilanz berücksichtigt. Eine Vorwegnahme als Vorteil des Verlustjahres - wie verschiedentlich in den USA vorgeschlagen [1]) bzw. in den Niederlanden praktiziert [2]) - wird nach Aktienrecht und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus Gründen der ungewissen Realisierung nicht diskutiert oder nur in Ausnahmefällen befürwortet. Ein derartiger Ausnahmefall wird von NIEHUS darin gesehen, wenn ein außergewöhnlicher Verlustfall (z. B. durch Brand, Explosion) im folgenden Geschäftsjahr wieder voll ausgeglichen werden kann und bei der Bilanzerstellung für das Verlustjahr der Ausgleich im Folgejahr sichergestellt ist. [3]) Die Problematik dieser Aktivierung des Steuereffekts von Verlustvorträgen unter Geltung der herrschenden Bilanzierungsgrundsätze ist im weiteren noch zu erörtern. [4])

---

1) Vgl. z. B. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 94 ff.; Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 21 ff.

2) Vgl. Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 44.

3) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 33.

4) Vgl. weiter unten S. 322 f.

2.3.2 Alternative Bilanzierungskonzeption zur Berücksichtigung abweichender Gewinnausweise in Handels- und Steuerbilanz

2.3.2.1 Übersicht über gesetzliche Regelungen und Vorschläge alternativer Verfahren

Gegenüber dem geltenden deutschen Handels- und Steuerrecht alternative Bilanzierungsvorschriften sind in den Ländern vorzufinden, in denen die handelsrechtliche und steuerrechtliche Rechnungslegung weitgehend voneinander unabhängig sind. Im europäischen Raum sind das die Niederlande und Großbritannien. Daneben ist vor allem auf die Rechnungslegung in den USA zu verweisen. Die Analyse der dort vorherrschenden Konzeption zur Berücksichtigung abweichender Gewinnausweise ist deshalb von Interesse, da im Rahmen der Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften sowohl international als auch im engeren EG-Bereich bevorzugt die dort in Anwendung befindlichen Verfahren berücksichtigt werden. [1)]

In den Niederlanden werden der handelsrechtliche Jahresabschluß und die steuerliche Gewinnermittlung unabhängig voneinander aufgestellt; beide richten sich nach verschiedenen Bewertungsgrundsätzen aus. [2)] Bedeutende Unterschiede zwischen beiden Abschlüssen sind möglich und werden durchaus nicht als störend empfunden, obwohl diese Situation das Problem der Berücksichtigung von noch nicht fälligen Steuerschulden und Steuerforderungen notwendig macht. [3)] Diese Unter-

---

1) Vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1971), S. 608.

2) Vgl. Volten, H., Jahresabschluß (1975), S. 198.

3) Vgl. Burgert, R., Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden (1973), S. 50. Zur fehlenden Maßgeblichkeit in den Niederlanden vgl. auch Hintzen, L., Kapitalgesellschaften in den Niederlanden (1975), S. 18.

schiede können der Gewinnsphäre oder der Vermögenssphäre entstammen.
Als aus der Gewinnsphäre stammende Abweichungen zwischen beiden Bilanzen werden die zeitlichen Erfassungsunterschiede bezeichnet, die auch in den Niederlanden aus Bewertungsunterschieden, dem Verlustvortrag und einer besonderen steuerfreien Rücklage aus der Zeit der Dividendensteuer resultieren. Abweichungen aus der Vermögenssphäre ergeben sich vor allem aus der für die Handelsbilanz zulässigen Neubewertung zum Zwecke der Kapitalerhaltung sowie aus der Berücksichtigung von Steuerverpflichtungen für künftige Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften (latente Steuern zweiter Ordnung). [1]) Zur Berücksichtigung dieser Abweichungen wird es für notwendig erachtet, zum Zwecke einer möglichst guten Darstellung des "Handelsgewinnes" und des "Handelskapitals", also der Ertrags- und Vermögenslage, die im Laufe der Jahre zu entrichtenden Steuerzahlungen den aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zweckmäßigerweise aufwandsmäßig zuzurechnen. [2]) So wird z. B. bei steuerlich vorweggenommenen Abschreibungen oder der Bewertung von Vorräten zu variablen Kosten auf der Basis der erstmaligen Gewinnabweichung eine Rückstellung für latente Steuern gebildet, die dann in den Folgejahren gegen den zusätzlichen Steueraufwand verbraucht wird. [3]) Latente Steuererstattungsansprüche treten z. B. bei Verlustvorträgen auf. [4]) Die niederländische Bilanzierungspraxis

---

[1]) Vgl. dazu Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 44 f.

[2]) Vgl. Burgert, R., Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden (1973), S. 51.

[3]) Vgl. van Sloten, P. J., Latente Steuerschulden (1967), S. 257 f. Zur Berechnung der latenten Steuerverpflichtung bei der Bildung von Neubewertungsrücklagen vgl. Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 44 f. und S. 45; Havermann, H., Berücksichtigung von Preissteigerungen II (1974), S. 448 f.

[4]) Vgl. Rijks, K., Bilanzen in den Niederlanden (1972), S. 44.

wendet somit das in den USA als "Deferred Concept" anerkannte Verfahren an, wie es auch in England Pflichtbestandteil der jährlichen Bilanzierung ist. [1])

In Großbritannien gibt es keine gesonderte Steuerbilanz. Das handelsbilanzielle Jahresergebnis ist vielmehr außerhalb der Bilanz durch verschiedene Änderungen bezüglich einzelner Handelsbilanzposten und bestimmter Aufwendungen und Erträge zu korrigieren. [2]) Zu diesen Änderungen zählen neben den steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen und steuerfreien Erträgen (permanente Unterschiede) auch zeitliche Erfassungsunterschiede. Die mit den aus zeitlichen Erfassungsunterschieden resultierenden Gewinnabweichungen in Zusammenhang stehenden Steuern werden in einem Steuerabgrenzungskonto (Deferred taxation account) berücksichtigt, dessen Saldo als eigener Bilanzposten in der Handelsbilanz ausgewiesen wird. [3]) In der Gewinn- und Verlustrechnung wird im Steueraufwand dann der Betrag ausgewiesen, der dem ausgewiesenen handelsbilanziellen Jahresüberschuß entspricht, [4]) also letztlich der Saldo aus den für diesen Zeitraum zu veranlagenden Steuern und den für diesen Zeitraum abzugrenzenden zukünftigen Steuerschulden und -erstattungsansprüchen.
In den USA schließlich sind Abweichungen zwischen handelsbilanziellem Jahresüberschuß vor Ertragsteuern (pretax income reported in financial statements) und dem steuerpflichtigen Gewinn (taxable income reported in a federal tax return) für dieselbe Periode aufgrund

---

[1]) Vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 608. Vgl. unten S. 268 ff.

[2]) Vgl. Wurm , W., Rechnungslegung in England (1971), S. 201 f.

[3]) Vgl. ebd., S. 202.

[4]) Vgl. ebd., S. 243.

unterschiedlicher Zwecksetzungen beider Rechnungslegungen unvermeidlich. [1]) Wie bereits dargestellt, werden "timing differences" von "permanent differences" unterschieden. Zur handelsbilanziellen Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen abweichender Gewinnausweise aufgrund von zeitlichen Unterschieden wurden das "Deferred Concept", das "Liability Concept" sowie das "Net of Tax Concept" und verschiedene Kombinationen dieser Verfahren diskutiert, [2]) von denen nur das "Deferred Concept" in der Opinion No. 11 des ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD Anerkennung gefunden hat. [3])
Auch in den Harmonisierungsbestrebungen für eine einheitliche Rechnungslegung im EG-Bereich wird von Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz ausgegangen, [4]) wobei in den ursprünglichen Vorschlägen die wahlweise Anwendung des "Deferred Concept" vorgesehen war. [5]) Das INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE, das als freiwilliger Zusammenschluß von Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer aus zahlreichen Ländern Empfehlungen über international anerkannte Standards abgibt,[6]) geht ebenfalls von zeitlichen und permanenten Unterschieden zwischen handels-

---

[1]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 1.

[2]) Die "Concepts of Tax Effect Accounting", vgl. ebd. S. 12 ff. und S. 60 f.

[3]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 4.

[4]) Die Vorschläge über den Ausweis latenter Steuerverpflichtungen, z. B. in Art. 41 Ziff. 13 der 4. Richtlinie sind Anhaltspunkt dafür. Vgl. o. V., Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie (1978), S. 4. Früher z. B. Müller, E., Vorschlag 4. EG-Richtlinie (1974), z. B. S. 288.

[5]) Vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 608. Müller, E., Einheitliche Rechnungslegungsvorschriften in der EWG (1972), S. 233.

[6]) Vgl. Havermann, H., IASC-Statements (1978), S. 365 ff. (367).

und steuerrechtlicher Rechnungslegung aus. Der Steueraufwand der Periode soll nach einem Vorschlag auf der Grundlage der bilanziellen Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen zeitlicher Unterschiede und der Neubewertung erfolgen, wobei sowohl das "Deferred Concept" als auch das "Liability Concept" zur Wahl gestellt werden. [1])

Als Alternative der bilanziellen Berücksichtigung muß jedoch auch weiterhin die Erläuterung der steuerlichen Auswirkungen zeitlicher Erfassungsunterschiede in einem Anhang zum Jahresabschluß, so wie wahlweise bei der EG-Rechnungslegung vorgeschlagen, [2]) oder in Erläuterungen in Geschäftsberichten bzw. in Prüfungsberichten von Wirtschaftsprüfern gesehen werden.

2.3.2.2 Darstellung der alternativen Bilanzierungskonzeptionen

2.3.2.2.1 Grundsätze und Annahmen dieser Verfahren

In den Rechnungslegungsvorschriften der USA, Großbritanniens, der Niederlande sowie nach dem Vorschlag des IASC wurden als alternative Grundkonzeptionen der bilanziellen Berücksichtigung abweichender Gewinnausweise in Handels- und Steuerbilanz das "Deferred Concept", das "Liability Concept" und das "Net of Tax Concept" identifiziert. Diesen Konzeptionen vorausgesetzt sind grundsätzliche Bilanzierungskonventionen und Annahmen, deren Kenntnis für die Darstellung und

---

[1]) Dort jedoch "Deferral-Methode" und "Liability-Methode" bezeichnet.

Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 215. Das angewendete Verfahren ist offenzulegen.

[2]) Vgl. o. V., Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie (1978), S. 4. Die alternative Erläuterung im Anhang gilt jedoch nur insoweit, als nach geltendem Recht keine Bilanzierungspflicht besteht.

Beurteilung sowie für die Analyse der Übertragbarkeit auf die Bilanzierung bei Trennung von Handels- und Steuerbilanz in Deutschland von ausschlaggebender Bedeutung sind. In Anlehnung an die Begründung des ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD bei der Befürwortung des "Deferred Concepts" sind folgende Grundannahmen zu nennen: [1])

(1) Das Problem der bilanziellen Erfassung der Ertragsteuern [2]) ist unter der Going-Concern-Annahme zu behandeln, d. h. es wird unterstellt, daß auch in zukünftigen Perioden in der Unternehmung Ertragsteuern anfallen.

(2) Die Ertragsteuern werden im handelsrechtlichen Jahresabschluß als Aufwand behandelt.

(3) Die bilanzielle Berücksichtigung der Ertragsteuern erfordert dieselben Bilanzierungs- und Abgrenzungsverfahren wie die periodengerechte Erfassung anderer Aufwandsarten. Sie sind also auch wie diese Aufwendungen periodengerecht abzugrenzen. Diese Abgrenzung erfolgt unter Beachtung des

(4) "Matching"Prinzips. Dieses Prinzip wird als grundlegendes Verfahren der Bestimmung des handelsrechtlichen Gewinns anerkannt. Im wesentlichen ist es ein Verfahren zur Bestimmung von Beziehungen zwischen Aufwendungen (und deren Verminderung) und entweder bestimmten Erträgen oder bestimmten Bilanzierungsperioden. Soweit Aufwendungen mit zu-

---

[1]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 47 f. Zu diesen Grundkonzepten vgl. auch z. B. Mc Clure, M. T., Tax interpretations (1976), S. 70 ff.

[2]) Welche Steuern als Ertragsteuern in diesem Zusammenhang verstanden werden, ist von landesrechtlichen Bestimmungen abhängig. Im Großen und Ganzen sind keine wesentlichen Unterschiede der betreffenden Steuerarten feststellbar. Auf die in USA, Großbritannien und den Niederlanden fehlende Gewerbesteuer sei jedoch hingewiesen. Im EG-Raum kennt neben Deutschland nur noch Luxembourg diese Steuer. Vgl. Bengs, W.-R., Steuerliche Harmonisierungsbestrebungen (1977), S. 630.

künftigen Erträgen oder mit zukünftigen Bilanzierungszeiträumen in Zusammenhang stehen, müssen sie diesen künftigen Perioden zugerechnet werden. [1])

Bei Anerkennung dieser grundlegenden Prinzipien werden die steuerlichen Auswirkungen der zeitlichen Erfassungsunterschiede dann nach dem Prinzip der interperiodischen Ertragsteuerzurechnung den einzelnen Bilanzierungsperioden so zugerechnet, wie der entsprechende Ausweis der Aufwendungen und Erträge, also des Gewinns in der Handelsbilanz erfolgt. [2]) Dieses Prinzip geht davon aus, daß die im handelsrechtlichen Jahresabschluß ausgewiesenen Ertragsteuern eine Funktion des in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinns vor Ertragsteuern sind. [3]) Die interperiodische Ertragsteuerzurechnung, d. h. der Ausweis des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz der Periode,in der auch die dazu

---

[1]) "Matching of expenses with the revenues that they produce, and of gains and losses with the period in which they are realized, is fundamental to accounting. Income tax as an expense should be accrued when the related taxable income is realized, even though not yet taxable." Vgl. Winborne, M. G./Kleespie, D. L., Tax Allocation (1966), S. 740.

[2]) "Die periodengerechte Zurechnung ist ein wesentliches Kriterium bei der Bestimmung des Ertragsteueraufwandes. Der Ertragsteueraufwand soll die steuerlichen Auswirkungen aller Aufwands- und Ertragskomponenten, aus denen sich der Jahresüberschuß vor Ertragsteuern zusammensetzt, enthalten." Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 237 f.

[3]) Der Ausweis des Jahresüberschusses vor gewinnabhängigen Steuern ist im deutschen Bilanzrecht (vornehmlich Aktienrecht) nicht vorgesehen, in der kurzgefaßten Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung als "Ertragslage" wird dieser Ausweis vor allem in Geschäftsberichten und Prüfungsberichten von Wirtschaftsprüfern bevorzugt. In den USA ist dieser Ausweis vorgeschrieben. Vgl. Lück, W., Externe Rechnungslegung in Deutschland und USA (1970), S. 170.

führenden Aufwendungen und Erträge, d. h. der entsprechende Jahresüberschuß ausgewiesen ist, liegt den drei verschiedenen Verfahren des periodengerechten Ertragsteuerausweises bei Auftreten zeitlicher Erfassungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz zugrunde. [1])

---

[1]) "Interperiod income tax allocation is well established in accounting theory and practice, although applications are diverse." ... "Accounting recognition of the tax effect of timing differences is referred to as interperiod allocation of income taxes." Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 12 und S. 4 (teilweise hervorgehoben im Original). In APB Opinion No. 11 wird dazu ausgeführt:
"§ 14c. Accounting for income tax expense requires measurement and identification with the appropriate time period and therefore involves accrual, deferral and estimation concepts in the same manner as these concepts are applied in the measurement and time period identification of other expenses." Und § 14d:
"Matching is one of the basic processes of income determination; esentially it is a process of determining relationships between costs (including reductions of costs) and (1) specific revenues or (2) specific accounting periods. ... Costs identifiable with future periods should be deferred to those future periods. When a cost cannot be related to future revenues or to future periods on some basis other than revenues, or it cannot reasonably be expected to be recovered from future revenues, it becomes, by necessity, an expense of the current period (or of a prior period)."
Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 47 f. Diese Ansicht war lange Zeit umstritten. Vgl. Winborne, M. G./Kleespie, D. L., Tax Allocation (1966), S. 737 ff.
Auch in jüngeren Untersuchungen wird die Abgrenzung der Ertragsteueraufwendungen nach denselben Periodisierungsprinzipien wie die Abgrenzung anderer Aufwendungen in Frage gestellt. Vgl. Ditkoff, J. H., Financial Tax Accounting (1977), S. 80.

2.3.2.2.2 "Deferred Concept" [1])

Die Zurechnung des Ertragsteueraufwands nach dieser Konzeption geht von der Annahme aus, daß jeder steuerpflichtige Ertrag und jeder steuerlich abzugsfähige Aufwand genau identifizierbare Auswirkungen auf den in der Handelsbilanz auszuweisenden Ertragsteueraufwand hat. [2]) Wenn Erträge oder Aufwendungen in unterschiedlichen Perioden Bestandteile des handelsbilanziellen und des steuerlichen Gewinns sind, dann ist die ertragsteuerliche Auswirkung (die latenten Steuern) [3]) in der Handelsbilanz entweder aktiv oder passiv abzugrenzen. Dabei ist die Fest-

---

[1]) Andere Bezeichnungen sind "Deferral Methode" vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212; "Methode der Steuerabgrenzung", vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 31; "Abgrenzungsmethode" vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 155.

[2]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 13.

[3]) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212. Soweit eine passive Abgrenzung zu bilden ist, handelt es sich um Steuerzahlungen, die in späteren Perioden anfallen auf Gewinne, die im Jahresabschluß in der Periode ihrer Bildung ausgewiesen sind. Aktive Abgrenzungen werden für Steuerzahlungen des laufenden Veranlagungszeitraumes gebildet, der handelsbilanzielle Gewinnausweis erfolgt in späteren Perioden.

stellung wesentlich, daß es sich bei den abzugrenzenden latenten Steuern nicht um tatsächliche Zahlungsverpflichtungen und Zahlungsansprüche handelt. Es soll keine Verbindlichkeit oder Forderung bilanziert werden, sondern durch diese Maßnahme der Ertragsteueraufwand der Handelsbilanz periodenrichtig abgegrenzt werden. [1]) Der Ertragsteueraufwand ist der Periode zuzurechnen, in der er ohne die zeitlich abweichende Erfassung bestimmter handelsbilanzieller Aufwendungen oder Erträge in der steuerlichen Gewinnermittlung entstanden wäre." Es wird also auf die Auswirkung der zeitlichen Verwerfung auf den steuerpflichtigen Gewinn der Periode, in der die Differenzen ihren Ursprung haben, abgestellt." [2]) Die bilanzielle Darstellung erfolgt dann folgendermaßen:

Darstellung in der Handelsbilanz

Der anteilige Ertragsteueraufwand ist als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu zeigen, soweit steuerlich Erträge vorweg vereinnahmt werden oder Aufwendungen steuerlich noch nicht abzugsfähig sind (Grundtypen (3) und (4)) [3]) oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten, soweit Erträge in der Handelsbilanz vorweg vereinnahmt werden oder steuerlich Aufwendungen vorweggenommen werden (Grundtypen (1) und (2)).

---

[1]) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212.

[2]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 31.

[3]) Dieser aktive Ausweis ist nur dann zulässig, wenn mit hoher Wahrscheinlichkeit (Bei IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212, "ziemlicher Sicherheit") erwartet werden kann, daß die zeitlichen Erfassungsunterschiede sich aufheben. Das ist nur der Fall, wenn ausreichende Gewinne erzielt werden.

Der Rechnungsabgrenzungsposten für latente Steuern umfaßt im Zeitablauf die Ertragsteuerauswirkungen von verschiedenen Erfassungsunterschieden mehrerer Perioden. In den USA wird dazu vorgeschlagen, kurzfristig fällige und längerfristig fällige latente Steuern (oder Steueransprüche) in getrennten Posten auszuweisen, jedoch eine Saldierung zwischen latenten Steuerverpflichtungen und Steueransprüchen vorzunehmen. [1])

Der handelsbilanzielle Ertragsteueraufwand ist dann wie folgt darzustellen:

Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung

Steuern vom Einkommen und Ertrag

a) Steueraufwand des laufenden Veranlagungszeitraums [2])
b) Steuereffekte von zeitlichen Erfassungsunterschieden (latente Steuern), bestehend aus der Bildung von Abgrenzungsposten für zeitliche Erfassungsunterschiede des laufenden Geschäftsjahres [3]) und der Auflösung früher gebildeter aktiver und passi-

---

[1]) Vgl. APB Opinion No. 11 § 57. Vgl. Bevis, D. J./ Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 63. Außerdem sind eigene Abgrenzungsposten für die bilanzielle Erfassung der Ertragsteuerauswirkungen von Verlustvor- und -rückträgen zu bilden (vgl. ebd., § 58). Auch der Vorschlag des IASC geht von einer Saldierung aus, vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 213, ebenso wie die Behandlung in Großbritannien; vgl. Wurm, W., Rechnungslegung in England (1971), S. 201 f.

[2]) Dieser Steueraufwand betrifft die Berechnung auf den Gewinn, der sich aus Aufwendungen und Erträgen ergibt, die sowohl in Handels- auch Steuerbilanz der gleichen Periode enthalten sind, und die Berichtigung um die sog. permanenten Unterschiede.

[3]) Dieser Teil des Steueraufwands setzt sich zusammen aus der Bildung von aktiven Abgrenzungen von erst in späteren Perioden als Aufwand auszuweisenden Ertragsteuerzahlungen (lt. Veranlagung) auf steuerlich vorweggenommene Erträge bzw. steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen (werden vom Ertragsteueraufwand abgezogen), der Bildung passiver Abgrenzungen von später zu Zahlungen führenden, jetzt als Steueraufwand auszuweisenden Ertragsteuern auf steuerlich vorweggenommene Aufwendungen bzw. handelsbilanziell vorweg ausgewiesene Erträge (werden dem Steueraufwand zugerechnet).

ver Steuerabgrenzungsposten. [1])
Auch die Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung hängt von den entsprechenden Rechnungslegungsvorschriften ab. Meist wird auf die Aufschlüsselung in einem Anhang zum Jahresabschluß hingewiesen, der das Zustandekommen des Ausweises latenter Steuern aufzeigen soll. [2])

Zur Berechnung der abzugrenzenden latenten Steuern ergibt sich zunächst aus dem Abgrenzungscharakter, daß beim "Deferred Concept" mit den Steuersätzen der Periode zu rechnen ist, in der der handelsbilanzielle Steueraufwand wegen der aufgetretenen zeitlichen Erfassungsunterschiede periodenrichtig dargestellt werden soll. Spätere Erhöhungen oder Verminderungen in den Steuersätzen betreffen nicht die Richtigstellung des Aufwands in der Abgrenzungsperiode, gleichfalls nicht die Einführung neuer Steuern. [3])
Zur Berechnung der latenten Steuern folgt weiter, daß grundsätzlich eine Einzelberechnung stattfinden soll. Der steuerliche Effekt jedes zeitlichen Erfassungsunterschieds ist durch die Differenz der sich ergebenden Ertragsteuerbelastung mit und ohne Berücksichtigung dieses Unterschieds zu ermitteln; aus Vereinfachungszwecken können ähnlich gelagerte Unterschiede zusammengefaßt werden. [4]) In der Praxis kann

---

[1]) Dieser Teil des Steueraufwandes betrifft die in früheren Perioden erfaßten Steueraufwendungen auf den dort ausgewiesenen Jahresüberschuß bzw. den dort neutralisierten Steueraufwand auf den erst in der laufenden Perioden ausgewiesenen Ertrag.

[2]) Beispiele für die nach APB Opinion No. 11 wünschenswerte Darstellungsform vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 36 und S. 63 f.

[3]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 5; IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13, S. 212.

[4]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 55 (Opinion No. 11 §§ 36 und 37; Beispiel auf S. 16 f., Exhibit I). Vgl. auch IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212.

unter Umständen diese Berechnung auch durch Anwendung des Ertragsteuersatzes auf den Betrag des zeitlichen Unterschieds (Differenz zwischen handelsbilanzieller und steuerlicher Berücksichtigung des einzelnen Postens) oder von zusammengefaßten ähnlichen Posten erfolgen. [1] Z. B. könnten alle Unterschiede aus abweichenden Abschreibungen in Handels- und Steuerbilanz zusammengefaßt werden; steuerliche Mehrabschreibungen und handelsbilanzielle Mehrabschreibungen (die sich infolge vorangegangener steuerlicher Sonderabsetzungen ergeben) gegeneinander aufgerechnet und der Nettobetrag als entstehender oder sich aufhebender zeitlicher Erfassungsunterschied behandelt werden. Der Gesamtbetrag der Differenzen zwischen handels- und steuerbilanziellem Gewinn aus Abschreibungen wird dann mit dem anzuwendenden Steuersatz multipliziert; der entsprechende Steuerbetrag wird als latente Ertragsteuern auf zeitliche Erfassungsunterschiede aus Abschreibungen ausgewiesen.

Bei der Vereinfachungslösung werden zwei Verfahren in § 37 der APB Opinion No. 11 angeboten. [2] Nach der sog. "net change method" wird der Steuersatz der laufenden Periode auf den kummulativen Nettoeffekt aus neu entstehenden und sich aufhebenden Unterschieden der gleichen Art angewendet. Bei der "gross change method" wird wie bei der Einzelberechnung differenziert

---

[1] "short cut" approach. bei Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 12. Das vereinfachte Verfahren nach dem Vorschlag des IASC wird folgendermaßen beschrieben: "Zum Zwecke der Erleichterung der Berechnung werden zeitliche Unterschiede die in der laufenden Periode entstehen oder sich aufheben, häufig mit ähnlichen Posten zusammengefaßt, wobei dann der Nettozugang als entstehender Unterschied und ein Nettoabgang als ein sich aufhebender Unterschied behandelt werden." Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13, (1978) S. 212.

[2] Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 13 ff. und S. 55 f.

vorgegangen: In der Periode neu entstandene zeitliche Unterschiede werden mit dem laufenden Steuersatz, sich umkehrende Unterschiede aus früheren Perioden mit dem bei ihrer Entstehung gültigen und zur Berechnung des Abgrenzungspostens herangezogenen Steuersatz berechnet. Die gewählte Methode sollte beibehalten werden. Änderungen sind nach dem "Consistency" Prinzip [1]) in einer "consistency exception" offenzulegen. [2])

Die Auflösung, d. h. die umgekehrte Auswirkung zeitlicher Erfassungsunterschiede bereitet besonders bei langfristigen Unterschieden (z. B. bei Abschreibungen) Probleme, die hinsichtlich der angewendeten Methode differieren. Probleme entstehen bei der Änderung von Steuersätzen, wenn die "gross change method" angewendet wird. Die Auflösung kann nach BEVIS und PERRY entweder nach der Durchschnittssatzannahme (average rate assumption) oder nach der FIFO-Annahme (first-in, first-out flow assumption) vorgenommen werden. Bei ersterer wird die aufzulösende Steuerabgrenzung nach dem Verhältnis der aufgelaufenen Abgrenzungsbeträge zum Betrag der aufgelaufenen zeitlichen Unterschiede auf der Basis der Verhältnisse zu Beginn der Periode ermittelt; bei letzterer sind die zuerst angewendeten Steuersätze in die Berechnung einbezogen. [3])

---

[1]) Zum "Consistency" Prinzip vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 603.

[2]) Vgl. die Erläuterungen bei Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 12 - 15.

[3]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 15 und 20. Außerdem ist die einmal gewählte Auflösungsbasis beizuhalten, bei einer Änderung ist darüber zu berichten. Der Vorschlag des IASC enthält nur die Angabe, daß die ursprünglichen Sätze herangezogen werden müssen. Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212.

Anders bei der "net change method". Solange der kumulative Betrag der zeitlichen Erfassungsunterschiede der gleichen Art anwächst, wird der Abgrenzungsposten nicht aufgelöst. Sinkt dieser Betrag dadurch, daß z. B. bei niedrigeren Neuinvestitionen die höheren steuerlichen Abschreibungen auf die Neuinvestitionen und die niedrigeren steuerlichen Abschreibungen auf frühere Investitionen unter dem Gesamtbetrag an handelsrechtlich angesetzten Abschreibungen liegen, wird die Steuerabgrenzung (hier passiv) aufgelöst. Die Auflösung errechnet sich aus dem Unterschied zwischen dem Steueraufwand auf den steuerlichen Gewinn und dem Steueraufwand auf den Gewinn abzüglich der Minderung des Gesamtbetrags an zeitlichen Unterschieden aus Abschreibungen. Die Auflösung darf jedoch nicht höher sein als der früher gebildete Abgrenzungsbetrag auf die zeitlichen Unterschiede aus Abschreibungen. [1])
Die angeschnittenen Probleme zeigen, daß bei der Anwendung des "Deferred concept" umfangreiche Aufzeichnungen über die zeitlichen Erfassungsunterschiede notwendig sind, unabhängig davon, ob nun die Einzelberechnung oder die Vereinfachungslösungen angewendet werden.

---

[1]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 20.

3.2.2.3 "Liability Concept" [1]

Kernpunkt dieses, nach den Vorschlägen der IASC zulässigen, in den USA dagegen abgelehnten Verfahrens ist, daß die steuerlichen Auswirkungen zeitlicher Erfassungsunterschiede entweder als Verbindlichkeiten für in den künftigen Perioden zu zahlende Steuern oder als Vermögensgegenstände (Vorauszahlungen für zukünftig fällige Steuern) angesehen werden. [2] Dieses Verfahren geht also von dem Grundsatz aus, daß in der Bilanz zu jedem Bilanzstichtag die Verbindlichkeiten des Unternehmens richtig ausgewiesen sein müssen. [3] Der Steueraufwand im handelsrechtlichen Jahresabschluß soll wie bei dem "Deferred Concept" dem auf die Komponenten des dort ausgewiesenen Gewinns vor Ertragsteuern entsprechen. Der Unterschied besteht darin, daß die zeitlichen Erfassungsunterschiede zu Steuerbeträgen führen, die in der zukünftigen Periode entweder eine Verbindlichkeit werden oder als Vorauszahlung für die dort zahlbare Steuer zu behandeln sind, [4] während das "Deferred Concept" den handelsbilanziellen Ertragsteueraufwand periodengerecht abgrenzen will. Die dort ausgewiesenen aktiven und passiven Abgrenzungen haben keinen Verbindlichkeits- bzw. Forderungscharakter. BLACK bezeichnet die Differenz zwischen den nach dem steuerlichen Ergebnis zu veranlagenden Ertragsteuern und dem auf Basis des Gewinns vor Ertragsteuern im handelsrechtlichen Abschluß aus-

---

[1] Auch "Theorie des richtigen Ausweises der Verbindlichkeiten" bei Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 30; bzw. "Rückstellungs- oder Verbindlichkeitsmethode" bei van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 157.

[2] Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212.

[3] Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 30.

[4] Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 5.

zuweisenden Ertragsteueraufwand entweder als Verpflichtung für in der Zukunft zahlbare Steuer (liability for taxes payable in the future) oder als Aktivum für bereits vorausgezahlte Steuern (asset for prepaid taxes). [1])

Darstellung in der Handelsbilanz

Passivposten für zukünftig anfallende Ertragsteuern.
Soweit Erträge in der Handelsbilanz früher ausgewiesen werden als in der Steuerbilanz oder Aufwendungen steuerlich vorweggenommen werden können (Grundtypen (1) und (2)), ergibt sich ein höherer Ertragsteueraufwand aus der Berechnung nach dem Jahresüberschuß vor Steuern als laut Veranlagung. In der Bilanz sind diese später zu Zahlungen führender Steuern als Verbindlichkeit des Unternehmens auszuweisen.

Aktivposten für vorausbezahlte Steuern.
Soweit Erträge vorweg versteuert werden müssen oder Aufwendungen steuerlich nicht abgezogen werden dürfen (Grundtypen (3) und (4)), übersteigt der fällige Steueranspruch den aufgrund des handelsbilanziellen Ergebnisses sich errechnenden Steueraufwand. Der Mehrbetrag ist bilanziell als Vorauszahlung für späteren Steueraufwand aktiv auszuweisen.

Da die Verbindlichkeit infolge der Unsicherheit über den anzuwendenen Steuersatz - um die Verbindlichkeit richtig auszuweisen, wird die Anwendung der Steuersätze, die bei der späteren Zahlung bzw. bei aktiver Abgrenzung bei der späteren handelsbilanziellen Auf-

---

[1]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 13.

wandswirksamkeit anzuwenden sind, verlangt [1] - ungewiß ist, ist der geeignete passive Ausweis bei Anwendung geltender Bilanzierungsgrundsätze nach deutschem Bilanzrecht der einer Rückstellung. [2] Der aktive Ausweis der Steuervorauszahlung könnte nur unter den sonstigen Gegenständen des Umlaufvermögens erfolgen.
Eine Aufspaltung in kurzfristige, d. h. in der nächsten Periode fällige und nicht kurzfristige fällige, wie in den USA diskutiert, [3] ist nach dem IASC Vorschlag nicht vorgeschrieben. [4] Von Bedeutung ist diese Unterscheidung, weil Soll- und Habensalden der latenten Steuern normalerweise gegeneinander aufgerechnet werden und nur in einem Posten in der Bilanz erscheinen. [5] Bei einem aktiven Saldo gilt die einschränkende Regelung, daß latente Steueransprüche in der Bilanz nur dann ausgewiesen werden dürfen, wenn mit "ziemlicher Sicherheit" die spätere Steuerminderung bei Ausweis eines Gewinns - nicht bei einem Verlust - in der Folgeperiode erreicht wird. [6] Schließlich ist noch der Vorschlag zu nennen, die latenten Steuern

---

1) Der Steuersatz der Periode ist anzuwenden, der bei umgekehrter Auswirkung des zeitlichen Unterschieds anzuwenden ist. Die Annahme der geltenden Steuersätze ist zunächst zweckmäßig, bei Bekanntwerden von Änderungen ist der geänderte Satz anzunehmen. Vgl. ebd., S. 22; Bevis, D. H./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 5; IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 213.

2) Das Kriterium 4 (Ungewißheit, Tatbestand: Höhe der Verbindlichkeit) für die Bestimmung einer ungewissen Verbindlichkeit wird durch die noch nicht bekannte Höhe des Steuersatzes erfüllt. Vgl. Kellinghusen, G., Rückstellungsprognosen (1978), S. 25.

3) Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 86 f.

4) Auf diese Praxis wird aber im IASC-Vorschlag, der einen eigenen Bilanzposten empfiehlt, verwiesen. Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 214.

5) Vgl. ebd., S. 214.

6) Vgl. ebd., S. 213. Diese Voraussetzung gilt nach dem Vorschlag auch für das "Deferred Concept". Vgl. ebd., S. 215. Sie wird hier auf die Bildung des aktiven Postens auf den einzelnen zeitlichen Unterschied bezogen ausgelegt, nicht auf den zufälligen Saldo aus aktiven und passiven latenten Ertragsteuern aller Unterschiede.

wegen ihrer Unverzinslichkeit abzuzinsen. [1]) Für die Gewinn- und Verlustrechnung gilt die Berichtigung des Steueraufwands wie nach dem "Deferred Concept". Als zusätzliche Berichtigung ist die Anpassung an den geänderten Steuersatz bzw. die Einführung neuer Steuern zu erwähnen, denn der Bilanzposten latente Steuern ist jedes Jahr nach den geänderten Verhältnissen bezüglich des Steuersatzes neu zu berechnen. [2])

2.3.2.2.4 "Net of Tax Concept"

Während bei den beiden vorstehenden Verfahren die latenten Steuern in besonderen Bilanzpositionen erscheinen und somit die bilanzielle Berücksichtigung der ertragsteuerlichen Auswirkungen nach den herrschenden Bilanzierungskonventionen versucht wird, liegt der Ausgangspunkt im "Net of Tax Concept" in der Annahme, daß sich der Wertansatz von bestimmten Aktiva oder Passiva um den steuerlichen Effekt der zeitlichen Erfassungsunterschiede verändert. [3]) BLACK führt dabei aus, daß die Steuerbarkeit und die steuerliche Abzugsfähigkeit wertbestimmende Faktoren der einzelnen Aktiven und Passiven sind. [4]) Als Beispiel wird von BLACK angeführt, daß erhöhte steuerliche Abschreibungen den Wert eines Vermögensgegenstandes in der Handelsbilanz deshalb vermindern, da mit der Vorwegnahme

---

[1]) Vgl. ebd., S. 212. Diese Abzinsung kommt jedoch zumeist nur in Ausnahmefällen vor. Vgl. van Rossem, J., Steuern vom Einkommen (1977), S. 175 f. Zur Ablehnung der Abzinsung vgl. S. 250 f.

[2]) Vgl. IASC, S. 213. Die Erläuterungen sind selbstverständlich redaktionell an die geänderten Bilanzpositionen anzugleichen.

[3]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 30.

[4]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 30; Niehus, R. J., Zur Verrechnung des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz (1974), S. 240.

steuerlicher Abschreibungen ein Teil der zukünftigen steuerlichen Auswirkung verlorengegangen ist; deshalb müsse der handelsrechtliche Jahresabschluß eine zusätzliche Abschreibung des Vermögensgegenstandes in Höhe des verlustiggegangenen steuerlichen Effekts, also der entsprechenden Steuerbelastung auf die Differenz zwischen steuerlicher Sonderabschreibung und handelsbilanzieller Abschreibung aufweisen. [1]) Die latenten Steuern, d. h. späteren Perioden zugerechneten Steuerzahlungen bzw. deren Verminderung, sind also nicht aus der Bilanz ersichtlich. Es müßten zusätzliche Erläuterungen erfolgen. [2]) Auch in die Gewinn- und Verlustrechnung wird dieses Konzept in der Weise übertragen, daß die entsprechenden Ertrags- oder Aufwandspositionen um den Steuereffekt berichtigt werden.

Beispiel für Ertrag vor Betriebseinnahme (Grundtyp (1))

Zuschreibungen von 100 beim nicht abnutzbaren Anlagevermögen ausschließlich in der Handelsbilanz. [3]) Die entsprechende steuerliche Gewinnrealisierung erfolgt bei der Veräußerung in der Folgeperiode (Jahr 2). (Veräußerungsgewinn steuerlich 200, handelsbilanziell 100.)

(1) Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

	Jahr 1	Jahr 2
Gewinn ohne Veräußerungsgewinn	1 000	1 000
Veräußerungsgewinn	-	200
Steuerpflichtiges Einkommen	1 000	1 200
Körperschaftsteuer (Ausschüttungsbelastung 36 %)	360	432

1) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 14. Ein weiteres Beispiel für einen anderen zeitlichen Erfassungsunterschied, die vorgezogene Ertragsrealisierung von Ratenverkäufen in der Handelsbilanz (Grundtyp (1)) zeigt Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 30 f. Ein Beispiel für steuerlich nicht anerkannte Rückstellungszuführungen (Grundtyp (4)) zeigt Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 239.

2) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 6.

3) Vgl. S. 193 f.

(2) Ausweis in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung

	Jahr 1	Jahr 2
Gewinn vor Zuschreibung (bzw. vor Veräußerungsgewinn)	1 000	1 000
Zuschreibungen (100 abzüglich Steuer 36)	64	-
Veräußerungsgewinn	-	100
Ergebnis vor Steuern	1 064	1 100
Körperschaftsteuer	360	432
Gewinn nach Steuern	704	678

(3) Ausweis in der Handelsbilanz am Ende des 1. Jahres

Aktiva	
Wertpapiere des Anlagevermögens und Zuschreibung (100 abzüglich Steuer 36)	100
	64
	164
Passiva	---
Körperschaftsteuerrückstellung	360

Da die Werterhöhung der Wertpapiere bei der Veräußerung mit einer Steuer von 36 belegt ist, muß dieser Betrag von dem Handelsbilanzwert abgezogen werden (Net of Tax)

Das "Net of Tax Concept" ist ausschließlich eine Ausweiskonzeption, denn der Betrag der zu berücksichtigenden Steuereffekte ist nach denselben Verfahren, wie sie auch beim "Deferred Concept" oder "Liability Concept" herangezogen werden, [1]) also entweder der Einzelberechnungsmethode oder der "gross change method" bzw. der "net change method". [2]) zu ermitteln. Erst nach dieser Berechnung kann der Ausweis nach dem "Net of Tax

[1]) Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 6.

[2]) Vgl. S. 272 f.

Concept" vorgenommen werden. Wie beim "Deferred Concept" wird der Steuersatz der laufenden Periode herangezogen. [1])

3.2.3 Kritische Beurteilung der alternativen Bilanzierungskonzeptionen

3.2.3.1 Beurteilungskriterien

Die anstehende Analyse der Vorziehenswürdigkeit der einzelnen Verfahren ist grundsätzlich in zweierlei Richtungen vorzunehmen. Die erste betrifft den direkten Ausgangspunkt der Untersuchung, die Aufgabe einer der herrschenden Bilanzkonventionen - des strengen Maßgeblichkeitsgrundsatzes - bei Weitergeltung der übrigen Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze. Dazu ist nach der Anwendbarkeit der Verfahren zur zweckgerechten bilanziellen Erfassung der Gewinnabweichungen bei voneinander unabhängiger Bilanzierung

---

[1]) Den Unterschied zwischen theoretischer Konzeption (Vorwegnahme zukünftiger Steuersätze) und praktischer Anwendung (Steuersatz der Periode in der der zeitliche Erfassungsunterschied erstmals aufscheint) macht Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 23, deutlich: "In theory, the concept depends on anticipating the future tax rates over the life of the asset at the time of its aquisition ... In practice, however, the amortization of cost attributed to the loss of deductibility is recorded at the rate in effect when the timing difference originates." Zur theoretischen Konzeption vgl. beispielsweise Raby, Wm. L./Neubig, R. D., Basis Adjustment (1963), S. 568 ff. Das "Net of Tax Concept" wird nach der Entscheidung des APB der AICPA in Opinion No. 11 in den USA nicht mehr diskutiert. Auch der Vorschlag des IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 211 ff. befaßt sich nicht mehr damit. Das Konzept war jedoch als grundsätzlich diskutiertes Verfahren anzusprechen, auch deshalb, da es in der Literatur bei der Diskussion um latente Steuern in der Bilanz immer wieder angeführt wird. Zuletzt z. B. bei Jonas, H. H., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1413 (Fußnote 21).

nach Handels- und Steuerrecht zu fragen. Zwei kurze Beurteilungen sind hierzu anzuführen, ihre Ergebnisse kritisch zu untersuchen. [1]) Die Beurteilung ist ferner auszurichten auf die im Rahmen der europäischen und internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung für das deutsche Bilanzrecht zu erwartenden Änderungen. Die Frage lautet dann, welche Verfahren zulässig und für das deutsche Bilanzrecht anwendbar sein könnten.
Verzichtet werden kann im Rahmen der Analyse der Anwendbarkeit der Verfahren auf die für die Bilanzpraxis in den USA genannten Kriterien, sofern sie nicht auch in den Beurteilungen nach den oben genannten Fragestellungen von Bedeutung sind.

2.3.2.3.2 Beurteilung der Alternativverfahren nach den geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen

2.3.2.3.2.1 Übereinstimmung der Grundannahmen [2]) mit den grundlegenden Bilanzierungskonventionen

Die Going-Concern-Annahme, die erste wesentliche Voraussetzung der voranstehenden Alternativverfahren kann auch in der Konzeption der Handelsbilanz als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung identifiziert werden. [3])
Im System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

---

[1]) Es handelt sich hier um die Analysen von Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 28 ff.; ders., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 600 ff. und Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes(1974), S. 237 ff.

[2]) Vgl. die Darstellung der Grundannahmen der Alternativverfahren, S. 265 ff.

[3]) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 95 (Schaubild). Das Going-Concern-Concept ist bei der Bewertung im Jahresabschluß zu beachten (S. 156).

ist seine Stellung innerhalb der Periodisierungsgrundsätze "der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach" zu sehen, die neben dem "Realisationsprinzip" und dem "Imparitätsprinzip" die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einzelnen Rechnungsperioden bestimmen. [1]) Der Aufwandscharakter der Ertragsteuern dürfte gleichfalls unbestritten sein. [2]) Auch in dieser Grundannahme ist Übereinstimmung gegeben.
Die periodengerechte Erfassung der Ertragsteuern wie der übrigen Aufwendungen in den USA ist Ausfluß des "Accruals Principle"; das "... besagt, daß die Kosten derjenigen Periode angelastet werden müssen, in der auch die entsprechenden Erlöse erzielt werden." [3])

---

[1]) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 154 f.: "Die Grundsätze der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach legen fest (1), daß der Abgrenzung die Annahme unbegrenzter Fortführung der Unternehmung zugrunde liegt (going concern Prinzip), (2) welcher Wertverzehr den gemäß dem Realisationsprinzip periodisierten Erlösen als Gegenposten zuzuordnen ist, (3) welche Ein- und Auszahlungen allein nach ihrem zeitlichen Anfall zu periodisieren sind und (4) - zugleich mit (2) und (3) wieweit Beträge zu aktivieren und zu passivieren sind." D. h. das Going-Concern-Concept ist die Grundlage der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach.

[2]) Als allgemein abgelehnt kann die Auffassung der Ertragsteuern als Gewinnverwendung betrachtet werden. Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 212.

[3]) Kurzdarstellung bei Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 603 f. (603). Die Definition bei Wixon, D./Kell, W. G./Bedford, N. M., Accountants' Handbook (1970), S. 120 lautet: "The heart of the accrual basis is cost and revenue allocation to time periods and the corresponding recogniton of certain assets as cost deferrals and certain liabilities as revenue deferrals. Put another way, accrual accounting requires asset and liability valuation and the periodic allocation of these values to expense and revenue accounts." (teilweise hervorgehoben im Original.)

Mit dem Periodenabgrenzungsprinzip in den USA in engem Zusammenhang stehend gebietet das "Matching Principle", daß die mit der Gewinnerzielung zusammenhängenden Aufwendungen im selben Zeitraum wie die zugehörigen Erträge auszuweisen sind (Periodenzuordnungsprinzip). [1] Nach diesen Prinzipien ist die Periodenabgrenzung ausdrücklich auf die Ergebnisrechnung ausgerichtet. [2] Die Ertragsteuern sind nach diesen Grundsätzen ebenfalls periodisch abzugrenzen. Diese interperiodische Ertragsteuerzuordnung besagt, daß ein Ertragsteueraufwand in der handelsrechtlichen Ergebnisrechnung dem dort ausgewiesenen Gewinn vor Ertragsteuern und damit den zu diesem Gewinn führenden Komponenten (Aufwendungen und Erträge) entsprechen soll. Soweit durch zeitliche Unterschiede Aufwendungen und Erträge in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung in anderen Perioden als in der Steuerveranlagung ausgewiesen sind, muß der entsprechende Teil des handelsrechtlichen Ertragsteueraufwands auch in diesen Perioden in die Gewinn- und Verlustrechnung aufgenommen werden; d. h. er ist diesen Perioden zuzurechnen.

In der Konzeption der Handelsbilanz sind diese Abgrenzungsgrundsätze, wie LEFFSON für das geltende Recht feststellt nicht, oder zumindest nicht in dieser Ausprägung enthalten. Das Jahresabschlußziel "Gewinnung

---

[1] Zur Gleichsetzung "Matching Principle" und Periodenzuordnungsprinzip Vgl. Lanfermann, J., Accountants-Kongress (1978), S. 8. Nach Leffson, U., GOB (1976), S. 97 soll dieses Prinzip dem Prinzip der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach entsprechen.

[2] Das "net income", der in der Gewinn- und Verlustrechnung (income statement) ausgewiesene Jahresüberschuß, möglichst richtig auszuweisen ist das Anliegen beider Prinzipien. Vgl. die Erklärungen bei Wixon, R./Kell, W. G./Bedford, N. M., Accountants' Handbook (1970), S. 120 f.

vergleichbarer Erfolgsziffern", das wesentlichen Einfluß auf die Festlegung der Aufwendungen und Erträge und damit auf die GOB der Periodenabgrenzung hat", wird bei LEFFSON nicht als Ziel des handelsrechtlichen Jahresabschlusses angesehen. [1]) In der Analyse der Periodenabgrenzungsgrundsätze der Sache und der Zeit nach werden die Ertragsteuern als leistungsfremde Aufwendungen herausgestellt, die der betreffenden Rechnungsperiode als naturgemäß zeitraumbezogene Posten zugerechnet werden, [2]) so wie sie sich aus der Berechnung der zu veranlagenden Steuern ergeben. [3]) Diese Erfassung der Ertragsteuern in Höhe der aktuellen Steuerlast ist als "taxes payable"-Methode bekannt. Gleichgesetzt wird dies mit der Auffassung der Ertragsteuern als Gewinnverwendung. [4])
Diese Einordnung steht im Gegensatz zum Aufwandsbegriff nach dem interperiodischen Zuordnungsprinzip. Während bei letzterem die Abgrenzung nach den zum Gewinnausweis in der Handelsbilanz führenden Kompo-

---

[1]) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 82. Es besteht vor allem kein Konsens über die Anerkennung als Jahresabschlußziel (vgl. ebd., Fußnote 83).

[2]) Vgl. ebd., S. 176 und Schaubild, S. 178; Hüttemann, U., Verbindlichkeiten (1970), S. 17 f. Ausgaben für Steuerzahlungen werden nach dieser Auffassung nicht der Sache nach abgegrenzt und in die Periodenschlußbilanz eingestellt. Nur Aufwendungen, die dazu dienen, bestimmte realisierte oder noch nicht realisierte Erträge zu erzielen, sind entsprechend dem Ertragsanfall zu periodisieren. Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 173.

[3]) Die abweichend von diesem Grundsatz passivierten zukünftigen Ertragsteuerverpflichtungen werden primär nicht mit dem Argument der Periodenabgrenzung befürwortet, sondern mit dem Jahresabschlußziel der Ausschüttungssperre. Die Beeinflussung der Ertragslage ist nur als Hilfsargument genannt. Vgl. oben Punkt 2.3.1.1.2.

[4]) Vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 157.

nenten (Aufwendungen und Erträge) vorgenommen wird, erfolgt hier der Ertragsteuerausweis entsprechend dem Tatbestand des Auftretens steuerpflichtigen Einkommens im betreffenden Veranlagungszeitraum. An diesen Tatbestand knüpft § 38 AO die Entstehung des Steueranspruchs. Der Nachteil dieser Auffassung wird von VAN ROSSEM treffend so umschrieben: "Wenn die Steuer nicht auf der Basis der Rechnungslegungsgrundsätze errechnet wird, die für die Aufstellung der Handelsbilanzen gelten, unterscheidet sich die tatsächlich zu zahlende Steuer von der aufgrund der Ergebnissituation eventuell zu zahlenden Steuer. Wenn die tatsächlich zu zahlende Steuer in den Jahresabschlüssen enthalten ist, gibt es keine Rückstellung für die Steuer auf die Differenz zwischen Ergebnis und Steuergrundlage."[1])

Diese Feststellung gilt nach den geltenden Bilanzierungsgrundsätzen nicht für die permanenten Unterschiede, die als Zurechnungen und Kürzungen bei der Berechnung des Steueraufwands berücksichtigt werden. Sie gilt aber für die zeitlichen Unterschiede mit Ausnahme der steuerfreien Rücklagen, die nur in der Steuerbilanz gebildet werden. Hier wird der konventionelle Zuordnungsgrundsatz für die Ertragsteuern durchbrochen, wenngleich mit dem Hinweis auf die sonst gegebene Unvollständigkeit der Bilanz begründet[2]) und nicht mit der periodengerechten Aufwandsabgrenzung. Nach diesen Feststellungen ist also Übereinstimmung mit den zu den Alternativverfahren führenden Bilanzierungsgrundsätzen nicht gegeben.

---

[1]) Vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 158.

[2]) Der Vollständigkeitsgrundsatz erfordert eine "Inventur der Risiken", denen gegebenenfalls durch eine Rückstellung zu begegnen ist; er verlangt eine Periodenabgrenzung durch Bewertung der vorhandenen Risiken, vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 138 f.

Die derzeitige Behandlung der Ertragsteuern ist aber nicht allgemein anerkannt. Auch in den Diskussionen nach den herrschenden Bilanzierungsgrundsätzen wird ein periodengerechter Ertragsteuerausweis als wünschenswert angesehen, und zwar in dem Sinne, daß der Ertragsteueraufwand dem auszuweisenden Gewinn vor Ertragsteuern entsprechen sollte, wenngleich dies für die Berücksichtigung späterer Steuerzahlungen stärker vertreten wird als für den Ausweis von zukünftigen Ertragsteuervorteilen, d. h. Steuerminderungen. [1]) Das Ziel der Gewinnung vergleichbarer Periodenerfolge ist jedoch nicht als Zielsetzung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses innerhalb der geltenden Konzeption der Handelsbilanz allgemein anerkannt. [2])

Aus diesem Grunde ist die Diskussion der Anwendbarkeit der angeführten Verfahren unter den gegenwärtigen Bilanzierungskonventionen nach dem Gesichtspunkt vorzunehmen, ob die in ihnen vorgesehene Berücksichtigung zeitlicher Gewinnabweichungen geeignet ist, gegebene Jahresabschlußziele, wie sie aus der Auslegung der gesetzlichen Normen ableitbar sind, zu unterstützen. Diese sind, wenn auf die Auslegung der gesetzlichen Normen, insbesondere des Aktiengesetzes, bei MOXTER zurückgegriffen wird, das Primärziel Ausschüttungssperre und die Zielsetzungen Mindestausschüttung und Informationsregelung. [3]) Die Frage lautet demnach einmal, ob der passive oder aktive

---

[1]) Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes(1974), S. 239; Jonas, H. H., Problematik der 4. Richtlinie (1978), JONAS stellt fest, ohne die Berücksichtigung der latenten Steuern ist ein periodengerechter Ergebnisausweis nicht möglich (S. 1414) und, die Anwendung des Instituts der latenten Steuern würde dazu beitragen, die Bilanzklarheit und -wahrheit zu verbessern (S. 1415).

[2]) Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 82.

[3]) Vgl. dazu S. 89 ff.

Posten angesetzt werden kann, oder ob das Ansatzverbot fiktiver Bilanzposten eingreift. Zum anderen wird gefragt, ob dieser Posten angesetzt werden muß, um die entsprechenden Zielsetzungen zu verwirklichen. Zur Beurteilung dieser Probleme kann nur in eingeschränktem Umfang auf die genannten Zulässigkeitsanalysen von NIEHUS [1] und SCHULTZKE [2] zurückgegriffen werden. SCHULTZKE stimmt der periodengerechten Gewinnermittlung als Jahresabschlußziel uneingeschränkt zu. Dieser Auffassung kann hier in Zustimmung zu LEFFSON nach der geltenden Handelsbilanzkonzeption nicht gefolgt werden. Die Ausführungen von NIEHUS lassen eine ausreichende Analyse der Anwendbarkeit der Verfahren vermissen.

2.3.2.3.2.2 Kritik des "Deferred Concept"

Das "Deferred Concept" behandelt die latenten Steuern als aktive und passive Abgrenzungen in der Periode, in der der zeitliche Unterschied erstmals entsteht und löst diese Posten gegen den Ertragsteueraufwand der Periode(n) auf, in der (denen) diese Unterschiede sich mit geändertem Vorzeichen auswirken.
Die Beurteilung der Bilanzierungsfähigkeit dieser besonderen Abgrenzungsposten nach den geltenden Vorschriften geht vom Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten nach diesen Vorschriften aus. [3] Rechnungsabgrenzungsposten dürfen nach § 152 Abs. 9 AktG nur

---

1) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 28 ff.

2) Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Steueraufwandes, (1974) S. 237 ff.

3) Diese sind die Vorschriften des Aktiengesetzes (§ 152 Abs. 9), die hinsichtlich der Rechnungsabgrenzungen kodifizierte Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind. Vgl. Pütz, H., Rechnungsabgrenzung (1968), S. 11. Die Vorschrift des § 152 Abs. 9 AktG ist eine Einzelansatzvorschrift, also ein Bilanzfähigkeitskriterium im Sinne MOXTERS; vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 430.

gebildet werden für Ausgaben vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (aktive Rechnungsabgrenzungsposten) oder für Einnahmen vor dem Abschlußstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (passive Rechnungsabgrenzungsposten).
Drei Kriterien sind also zu untersuchen:
(a) das Vorliegen von Ausgaben bzw. Einnahmen,
(b) die Aufwandswirksamkeit dieser Ausgaben bzw. die Ertragswirksamkeit dieser Einnahmen, und
(c) die Bestimmung der Periode dieser Aufwands- bzw. Ertragswirksamkeit.

(1) Aktive Rechnungsabgrenzung latenter Ertragsteuern
Da für die aktive Abgrenzung latenter Ertragsteuern ein Einzelansatzkriterium wie z. B. für das Verbindlichkeitendisagio in § 156 Abs. 3 AktG [1]) nicht bestimmt ist, muß die Zulässigkeit nach den allgemeinen Grundsätzen über die Bildung aktiver Rechnungsabgrenzungsposten geprüft werden. Wenn das "Deferred Concept" in der aktiven Abgrenzung der latenten Ertragsteuern als geeignetes Verfahren anerkannt werden kann, müssen nach der oben genannten Begriffsdefinition in diesen Beträgen Aufwendungen vorliegen, die vor dem Bilanzstichtag verausgabt wurden, und deren Aufwandswirksamkeit zeitlich bestimmbar ist. Aktiv abzugrenzende latente Steuern treten nach dem "Deferred Concept" dann auf, wenn der steuerliche Gewinn infolge Nichtanerkennung handelsbilanziell angesetzter Aufwendungen oder infolge steuerlichen Vorwegausweises von handelsbilanziell nicht berücksichtigten Erträgen höher ist als der Handelsbilanzgewinn. Die Einbuchung der Steuerschuld entsprechend

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 186. Der Unterschied zu den Rechnungsabgrenzungsposten kommt im erforderlichen gesonderten Ausweis zu Ausdruck (§ 158, Tz. 27). Vgl. auch die Aufnahme in den Katalog der Ansatzvorschriften bei Moxter, A., Bilanzlehre (1974), z. B. S. 64.

der erwarteten Belastung (Steueraufwand an Rückstellungen) wird in Höhe des Steuereffekts der zeitlichen Erfassungsunterschiede wieder neutralisiert (aktive Rechnungsabgrenzung an Steueraufwand). Damit ist in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ein Steueraufwand ausgewiesen, der dem ausgewiesenen Handelsbilanzgewinn entspricht. In den Perioden der Auswirkung des zeitlichen Erfassungsunterschieds mit ungekehrtem Vorzeichen [1]) erfolgt die Auflösung des Abgrenzungsposten (Steueraufwand an aktive Rechnungsabgrenzung). Der handelsbilanziell ausgewiesene Ertragsteueraufwand (Steueraufwand entsprechend steuerlichem Ergebnis zuzüglich abgegrenztem Steueraufwand) entspricht in der Summe dem Betrag, wie er sich aus der Anwendung des Steuersatzes auf das Handelsbilanzergebnis ergeben würde. [2])

Zur Kritik dieser Handhabung ist zunächst anzuführen, daß in der geltenden Konzeption der Handelsbilanz der Ertragsteueraufwand nicht nach den zugehörigen Gewinnkomponenten (Aufwendungen und Erträge) abgegrenzt wird, sondern als zeitraumbezogener Posten entsprechend dem Anfall der Steuerbelastung. Und hier ist für den entsprechenden Veranlagungszeitraum eine höhere Steuerbelastung festzustellen. Die Steuerrückstellung, die durch die Abgrenzung nicht direkt berührt wird, dokumentiert diese höhere Belastung. Der Steueraufwand in der Handelsbilanz gibt jedoch die Belastung des Geschäftsjahres nicht in voller Höhe wieder. Da im Steueraufwand nach den geltenden

---

[1]) Hier ist dann, ceteris paribus, der Handelsbilanzgewinn höher als der steuerliche.

[2]) Vgl. das Beispiel bei Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 31 f.

Grundsätzen die Steuerbeträge auszuweisen sind, die die Gesellschaft als Steuerschuldner zu entrichten hat, [1]) kann der aktiven Abgrenzung und damit der Neutralisierung des Steueraufwands nach dem "Deferred Concept" nicht zugestimmt werden. Dies umso mehr, als der Ausweis der aufgelösten Steuerabgrenzung im Steueraufwand nur unter der Bedingung erfolgt, daß in der Periode der Auflösung Ertragsteuern anfallen, also ein ausreichend hohes - zumindest ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird.

Ein weiterer wesentlicher Kritikpunkt ist aus der Untersuchung der Erfüllung gesetzlicher Jahresabschlußziele anzuführen. Die Ausschüttungssperre, d.h. die durch die Einbuchung der Steuerrückstellung beabsichtigte Bindung von Aktivvermögen in Höhe des erwarteten Mittelabflusses, wird durch die aktive Abgrenzung wieder teilweise rückgängig gemacht. Zwar wird der Ausweis der Steuerrückstellung nicht direkt berührt, der aktive Rechnungsabgrenzungsposten erhöht jedoch die Vermögensseite. Damit wird per Saldo das realisierbare Aktivvermögen nicht in dem erforderlichen Umfang gebunden.

Das Argument, daß der bestimmungsgemäße Ausweis des abgegrenzten Steuerbetrags im handelsrechtlichen Ertragsteueraufwand nur dann erfolgt, wenn in der Auflösungsperiode ein ausreichend hohes steuerliches Ergebnis erzielt wird, führt zu einer weiteren Kritik. Nach der angeführten Begriffsdefinition der aktiven Rechnungsabgrenzung muß die Aufwandswirksamkeit kalen-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 158, Tz. 35.

dermäßig bestimmbar sein. [1]) Neben der wesentlichen Voraussetzung für den Anfall von Ertragsteuerzahlungen, dem Ausweis steuerpflichtigen Einkommens erschweren auch Umstände, die in der Natur der zeitlichen Erfassungsunterschiede liegen, die generelle Anwendung des "Deferred Concept". Z. B. hängt die handelsbilanzielle Gewinnrealisierung bei Wertpapieren, bei denen steuerlich bereits beim Verkauf von Bezugsrechten der Gewinn teilweise realisiert wurde, [2]) vom Eintritt des ungewissen Ereignisses Veräußerung der Papiere ab. Auch die Prüfung dieses Kriteriums für die Zulässigkeit der aktiven Abgrenzung latenter Steuern führt zur Ablehnung des "Deferred Concept".

Dagegen kann der Kritik von SCHULTZKE nicht zugestimmt werden, es fehle an dem notwendigen Zahlungsvorgang zur Anerkennung des Ausgabencharakters. [3]) Der Ausgabenbegriff kann nach den geltenden Bilanzierungsgrundsätzen in zulässiger Weise auf die Einbuchung einer Verbindlichkeit (Steuerrückstellung) ausgedehnt werden. [4]) Die gegen die Erfüllung der beiden übrigen Kriterien angeführten Bedenken führen jedoch im Gegensatz zur Auffassung von NIEHUS [5]) zur Ablehnung der aktiven Abgrenzung latenter Ertragsteuern.

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 182.

[2]) Erfassungsunterschied vom Grundtyp (3), Vgl. S. 212.

[3]) Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 239.

[4]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 152, Tz. 180.

[5]) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 33. NIEHUS grenzt jedoch nicht den später als Steueraufwand auszuweisenden Betrag ab, sondern einen Sonderposten "Vorteil durch vorverlagerte Besteuerung". Vgl. ebd., S. 31. Nach geltendem Recht sind aktiv jedoch vorverausgabte Aufwendungen abzugrenzen.

(2) Passive Rechnungsabgrenzung

Nach geltendem Recht dürfen als passive Rechnungsabgrenzungsposten nur vorweg vereinnahmte Erträge ausgewiesen werden (§ 152, Abs. 9, Nr. 2 AktG). Die latenten Steuern, die nach dem "Deferred Concept" passiv abzugrenzen sind, müßten demnach vereinnahmte Erträge sein.

Passive Abgrenzungen nach dem "Deferred Concept" treten auf bei zeitlichen Erfassungsunterschieden der Grundtypen (1) und (2). Bei diesen liegt das steuerliche Ergebnis infolge vorverlagerter Betriebsausgaben oder vorweggenommener Erträge in der Handelsbilanz unter dem handelsrechtlichen Ergebnis. Nach dem steuerlichen Ergebnis errechnet sich ein niedrigerer Steuerbetrag als bei Anwendung des Steuersatzes auf das Handelsbilanzergebnis. Die Differenz dieser Steuerbeträge ist passiv abzugrenzen und in jene Perioden zu verschieben, in denen sie nach dem steuerlichen Ergebnis zu zahlen sind. In diesen Perioden ist das handelsrechtliche Ergebnis niedriger als das steuerliche. Der entsprechende Steueraufwand entspricht nicht dem Steuerbetrag nach der Steuerbilanzberechnung, der als Verbindlichkeit auszuweisen ist (per Steueraufwand an Steuerrückstellung). Um den Steueraufwand wieder mit dem handelsrechtlichen Gewinnausweis zu synchronisieren, wird der passive Abgrenzungsbetrag aufgelöst (passive Rechnungsabgrenzung an Steueraufwand). Der Steueraufwand entspricht dann dem Betrag, wie er sich aus der Anwendung des Steuersatzes auf den handelsrechtlichen Gewinn ergibt. [1]) Ein Beispiel macht das

---

[1]) Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 33; bezeichnet den Abgrenzungsposten als "Steuervorteil der Zukunft", d. h. die späteren Perioden haben den Vorteil, daß der entsprechende Steuerbetrag nicht mehr das handelsrechtliche Ergebnis als Aufwand belastet.

deutlich:

Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts	DM 1 000,--
wirtschaftliche Nutzungsdauer	6 Jahre
Abschreibung in der Handelsbilanz	linear 16 2/3 %
Steuerliche Absetzung	
§ 14 Berlin-Förderungsgesetz (BerlinFG)	
Anschaffungsperiode (vereinfacht)	75 %
Folgejahre	Rest linear

Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens

	Jahr 1	Jahr 2
	DM	DM
Einkommen vor Abschreibungen und Ertragsteuern	1 000	1 000
Absetzung nach § 14 BerlinFG	750	50
	250	950
Körperschaftsteuer 36 % (Ausschüttungsbelastung)	90	342
	160	608

Darstellung in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung

	Jahr 1	Jahr 2
	DM	DM
Gewinn vor Abschreibungen und Ertragsteuern	1 000	1 000
Abschreibungen	167	167
Gewinn vor Ertragsteuern	833	833
Körperschaftsteueraufwand:		
Fällig für den Veranlagungszeitraum	90	342
Passive Abgrenzung latenter Körperschaftsteuern (833 ./. 250) x 36 %	210	-
Auflösung früher gebildeter Abgrenzungen	-	./. 42
	300	300
Gewinn nach Steuern	533	533

Die Steueraufwendungen von DM 300 (Jahr 1 und Jahr 2) entsprechen der Steuerberechnung auf das handelsbilanzielle Ergebnis (Gewinn vor Steuern x 36 %).

Diese passive Abgrenzung nach dem "Deferred Concept" erfüllt die Zulässigkeitsvoraussetzungen für passive Rechnungsabgrenzungen in mehrfacher Weise nicht. Einnahmen liegen offensichtlich nicht vor. Die Einbuchung zusätzlicher Steueraufwendungen, die nach geltendem Recht zulässig ist, um wirtschaftlich entstandene, zukünftig erst rechtlich entstehende Verpflichtungen abzudecken, [1]) führt in der Buchung "per Steueraufwand an Rückstellungen" zu Ansätzen, die nach geltenden Bilanzierungsgrundsätzen verständlich sind. Vorvereinnahmte Erträge können nach den geltenden Grundsätzen so nicht erfaßt werden. Erträge können neben dem Vorliegen von Einnahmen auch in der Entstehung einer Forderung begründet sein; auch dafür sind keine Anhaltspunkte gegeben. Aus diesen Gründen ist das Vorliegen abgrenzungsfähiger Passivposten zu verneinen.

Als weitere Kritik muß auf die geltenden Grundsätze des Ausweises von Steueraufwendungen verwiesen werden. Vor allem durch die Saldierung der Auflösungsbeträge in den Perioden der umgekehrten Auswirkung zeitlicher Erfassungsunterschiede wird der Ausweis der für den entsprechenden Zeitraum geschuldeten Steuer verschleiert. Nur durch zusätzliche Erläuterung der Zusammensetzung des Steueraufwands wird der notwendige Einblick in die Ertragslage durch das sog. Steuerfenster [2]) ermöglicht.

---

[1]) Vgl. dazu S. 234 ff. (zur Zulässigkeit von Rückstellungen für zukünftige Mehrsteuern).

[2]) Vgl. v. Wysocki, K., Einflüsse der Körperschaftsteuerreform (1977), S. 1910.

Die passive Abgrenzung der latenten Ertragsteuern muß nach geltendem Recht vor allem unter dem Gesichtspunkt der Erfüllung der gesetzlichen Jahresabschlußziele Ausschüttungssperre und Informationsregelung beurteilt werden. Der Ausschüttungssperre wird zwar grundsätzlich durch die Einbuchung des passiven Abgrenzungspostens Rechnung getragen. In diesem Umfang wird Aktivvermögen gebunden. Da der Abgrenzungsbegriff nach geltendem Recht nur transitorische Posten beinhaltet, wird die zukünftige Auszahlungsverpflichtung nicht dokumentiert, da der Bilanzleser mit dem passiven Abgrenzungsposten vorvereinnahmte Erträge verbindet. Nach dem "Deferred Concept" erfolgt die Ausbuchung auch als "Ertrag" in dem der handelsrechtliche Steueraufwand durch seine Auflösung vermindert wird, nachdem er zuerst in voller Höhe entsprechend dem steuerlichen Ergebnis errechnet wurde.

Die Periode der Entstehung des betreffenden zeitlichen Unterschieds wird zwar belastet und ein Abfluß von Mitteln in Höhe der Ertragsteuerbelastung auf diesen Unterschied verhindert, der Bilanzadressat jedoch nicht mit der erforderlichen Deutlichkeit auf die latente Verbindlichkeit hingewiesen. Der Einblick in die Vermögenslage ist danach nicht gewahrt. Als letztes Argument ist auf die Nichterfüllung des Kriteriums "kalendermäßige Bestimmtheit" hinzuweisen. Nicht alle zeitlichen Erfassungsunterschiede lösen sich planmäßig auf wie z. B. höhere Abschreibungen in der Handelsbilanz. Das "Deferred Concept" könnte dann nur für einen Teil der zeitlichen Erfassungsunterschiede Anwendung finden. [1])

---

[1]) Gegenbeispiele vgl. S. 313 (Fußnote 3).

Der Beurteilung von NIEHUS, der sowohl nach Aktienrecht als auch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung keine Bedenken gegen das "Deferred Concept" anmeldet, kann deshalb nicht gefolgt werden. [1])

3.2.3.2.2 Kritik des "Liability Concept"

Gegen die Anerkennung dieses Verfahrens wurde in den USA vorgebracht, daß die dabei ausgewiesenen Aktiva und Passiva für latente Steuern keine Forderungen und Verbindlichkeiten im bilanzrechtlichen Sinn darstellten. [2]) In der ausschließlichen Anerkennung des "Deferred Concept" und in der Begründung der AICPA in Opinion No. 11 wurde die Bilanzfähigkeit von sonstigen Vermögensgegenständen und Rückstellungen (bzw. Verbindlichkeiten) für latente Steuern verneint. [3]) Nach den geltenden Bilanzierungsgrundsätzen des deutschen Bilanzrechts sind diese Aktiva und Passiva wie folgt zu beurteilen:

---

1) Vgl. Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 33.

2) "The deferred method is considered to be preferable to the liability method because, although deferred tax charges and deferred tax credits are similar in some respects to receivables and payables, they do not represent receivables and payables in the usual sense." Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 6. Dies obwohl in der Untersuchung von Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), festgestellt wird: "Tax allocation passes liability test. The absence of a debtor-creditor relationschip is not fatal to the liability concept. A postponed tax meets the test of an estimated liability because future payments are expected to arise from current and past transactions ... The need of estimates is characteristic of many liabilities, and difficulties in the case of taxes are no more insurmountable than in others." (S. 46, teilweise hervorgehoben im Original)

3) APB Opinion No. 11 § 20 und § 35. Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 50 und 55.

(1) Aktivposten für latente Ertragsteuern

Da Einzelansatzkriterien im geltenden Recht naturgemäß nicht vorliegen, muß der Ansatz nach den allgemeinen Aktivierungsgrundsätzen beurteilt werden. Dazu ist zunächst die Einordnungsfähigkeit in das bestehende Gliederungsschema zu prüfen. Da Forderungen aus Steuererstattungsansprüchen ausschließlich in den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen sind, [1]) kann die Prüfung auf dafür identifizierbare Kriterien beschränkt werden.

Für die sonstigen Vermögensgegenstände ist kein Bilanzfähigkeitskriterium gesetzlich fixiert wie z.B. für die Rechnungsabgrenzungsposten. [2]) Das Objektivierungserfordernis, obwohl kein allgemeines Ansatzkriterium in Form einer Generalnorm, liefert nach MOXTER einen wichtigen Anhaltspunkt; danach dürfen keine fiktiven Bilanzposten angesetzt werden. [3]) Aufgrund fehlender Einzelansatzkriterien ist dabei auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zurückzugreifen.

Sonstige Vermögensgegenstände können Sachen und Rechte sein. Da der Sachcharakter der latenten Steuern ausscheidet, ist zu prüfen, ob aus dem Rechtsverhältnis zwischen Steuergläubigern und der Unternehmung - als Steuerpflichtiger unterstellt - Anhaltspunkte eines bilanzierungsfähigen Rechts abgeleitet werden können. Dieses Rechtsverhältnis liegt als einseitiges, öffentlich-rechtliches Schuldverhältnis vor, [4]) d. h. ohne Ge-

---

[1]) Vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Handkommentar (1968), § 151, Tz. 195.

[2]) § 151 Abs. 1 AktG regelt nur die Gliederung, in den Einzelansatzvorschriften des § 152 AktG ist keine einschlägige Vorschrift aufgeführt.

[3]) Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 433 f.

[4]) Ein Erstattungsanspruch gehört nach § 38 Abs. 1 AO auch zu den Steuerschuldverhältnissen.

genleistungsanspruch. Steuerzahlungen sind bilanziell als Vermögensabgänge, Steuererstattungen als Vermögenszugänge zu betrachten.
Die nach dem "Liability Concept" aktiv auszuweisenden latenten Steuern führen aber zu keinen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. Sie weisen keinen Forderungscharakter auf, da sie nicht zur Begründung der Höhe nach feststehender Vermögenszugänge führen, wie z. B. Steuererstattungen. [1]) Die Verminderung der Steuerzahlung in den Perioden der umgekehrten Auswirkungen von zeitlichen Unterschieden der Typen (3) und (4) ist ausschließlich auf den dort niedrigeren Ausweis des steuerlichen Gewinns, nicht auf die Zahlung in der früheren Periode zurückzuführen. Das Auftauchen sogenannter latenter Steueransprüche ist nur auf das Problem der Periodenabgrenzung zurückzuführen. Die fehlende Übereinstimmung mit dem geltenden Abgrenzungsbegriff wurde jedoch beim "Deferred Concept" schon festgestellt. Für die Aktivseite muß den latenten Ertragsteuern die Bilanzierungsfähigkeit nach den geltenden Grundsätzen abgesprochen werden. Weder erfüllen sie das Einzelansatzkriterium der aktiven Abgrenzungsposten noch kann eine bilanzierungsfähige Forderung festgestellt werden. [2])

(2) Passivposten für latente Ertragsteuern
Die Bilanzierungsfähigkeit von Rückstellungen für latente Ertragsteuerverpflichtungen nach geltendem Recht wurde für die steuerfreien Rücklagen, die nur in

---

1) So die Definition bei Schäfer, W., Forderungen (1971), S. 11 und 12, die hier als geeignet übernommen wird.

2) SCHULTZKE gründet die Ablehnung des Ausweises als Vermögensgegenstand auf das Fehlen des Kriteriums "Einzelveräußerungspreis". Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 238. Dieses Kriterium kommt jedoch erst bei der nachgelagerten Frage der Bewertung bilanzfähiger Posten zum Tragen. Diese sind dann aktivierungspflichtig, wenn sie Bestandteil des Schuldendeckungspotentials im Zerschlagungsfall sein können. Vgl. dazu Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 435.

der Steuerbilanz gebildet werden (als Beispiel für aktiv abzugrenzende latente Ertragsteuern), bejaht. [1] Das "Liability Concept" erfüllt somit nach den geltenden Bilanzierungsvorschriften die für den passiven Ausweis latenter Ertragsteuern anzuwendenden Bilanzfähigkeitskriterien. [2] Jedoch muß nach geltendem Recht der abgezinste Ausweis der ungewissen Verbindlichkeit abgelehnt werden. Verbindlichkeiten müssen mit dem den Anschaffungskosten auf der Aktivseite entsprechenden Wert, also dem Abschaffungspreis, angesetzt werden. [3]

2.3.2.3.2.4 Kritik des "Net of Tax Concept"

Das "Net of Tax Concept" hat in keinem der Staaten, in denen die bilanzielle Berücksichtigung der latenten Steuern zur geübten Praxis geworden ist, offizielle Zustimmung erfahren. Dies ist aus der vom üblichen Bilanzierungsprozeß vollkommen abweichenden Behandlung der latenten Steuern nach diesem Verfahren erklärlich. Die Auffassung der steuerlichen Wirksamkeit von Aufwendungen und Erträgen als wertbestimmende Faktoren von Aktiv- und Passivposten weicht von der Bilanzierung nach Anschaffungsausgaben bzw. Ausgabenresten für Aktiva und Abschaffungsausgaben für Passiva grundsätzlich ab. [4]
Eine andere Auffassung wird nur bei der Bilanzierung von höheren Wiederbeschaffungswerten aus dem übergeordneten Kapitalerhaltungsgrundsatz, beispielsweise in den Nie-

---

[1] Vgl. dazu die Beurteilung der Zulässigkeit von Rückstellungen für zukünftige Mehrsteuern, S. 234 ff.

[2] Wie nach geltendem Recht für die zulässigen Rückstellungen muß dabei auf Passivierungspflicht plädiert werden. Dies folgt eindeutig aus der Priorität der Ausschüttungssperre für zukünftige Auszahlungsverpflichtungen.

[3] Der Abschaffungspreis entspricht dem Nominalbetrag. Vgl. Leffson, U., GOB (1976), S. 278.

[4] Zur Bilanzierung von Anschaffungsausgaben, -resten und Abschaffungsausgaben vgl. die Darstellung der Konzeption der Handelsbilanz bei Leffson, U., GOB (1976), S. 76 ff.

derlanden und in den EG-Richtlinien, propagiert. Diese Auffassung bedeutet jedoch nicht ein Abgehen von Prinzip der Bewertung nach den "Kosten" des Vermögensgegenstandes, wie es dagegen das "Net of Tax Concept" vorsieht. Nach diesem Konzept wird der steuerlichen Auswirkung neben den Anschaffungspreisen ein gleicher Rang in der Wertbestimmung eingeräumt. Das wird schon bei BLACK damit abgelehnt, daß dadurch dem steuerlichen Aspekt ein unverhältnismäßig hohes Gewicht gegenüber anderen wertbestimmenden Faktoren zugebilligt wird. [1]) Dieser Gedanke ist dahingehend zu vervollständigen, daß bei der Auslegung der Bewertung auf wertbestimmende Faktoren dann im Grundsatz anders vorgegangen werden muß. Die Bewertungsgrundsätze müssen dann noch weiter geändert werden. Dem zusätzlichen wertbestimmenden Faktor Nutzungsfähigkeit muß dann nicht nach dem Anschaffungspreisprinzip, sondern nach anderen Gesichtspunkten Rechnung getragen werden, nach den im Zeitablauf abgegebenen Nutzungen, die durch die Anschaffung verhinderten zusätzlichen Alternativen (opportunity costs) und den Folgewirkungen der Entscheidung für diese Alternative.

Nach den geltenden Bilanzierungsgrundsätzen ist die Zulässigkeit des Verfahrens nach der Erfüllung der einzelnen Grundsätze zu prüfen. Da die latenten Steuern nicht als Bilanzposten aufscheinen, sondern als wertbestimmender Faktor aufgefaßt werden, ist nicht die Bilanzfähigkeit, sondem die Erfüllung der Bewertungsgrundsätze zu beurteilen. Dazu können folgende Beispiele angeführt werden:

---

[1]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 55.

Für die Berichtigung von Aktiven:

(1) Vorvereinnahmte Erträge in der Handelsbilanz (d.h. sofortige Gewinnrealisierung durch Einbuchung der Forderung aus Ratenverkäufen, die steuerliche Realisierung erfolgt erst nach Vereinnahmung). Die in der Einnahmeperiode,einer Folgeperiode, anfallende Steuerlast wird durch einen Bewertungsabschlag bei der Forderung berücksichtigt. [1)]

(2) Vorverlagerte Aufwendungen in der Steuerbilanz (d. h. höhere steuerliche Abschreibungen). Die später fehlende steuerliche Wirksamkeit wird durch einen verminderten Wertansatz des Vermögensgegenstandes, also einer zusätzlichen Abschreibung in Höhe der späteren Steuermehraufwendungen berücksichtigt. [2)]

Für die Berichtigung von Passiven:

(3) Vorwegversteuerung bei handelsbilanzieller Aufwandsvorverlagerung (d. h. steuerlich nicht anerkannte Rückstellungsbildung). Die spätere Verminderung der Steuerlast bei steuerlicher Abzugsfähigkeit wird durch Verminderung des Rückstellungsbetrags berücksichtigt. [3)]

Für die Bewertung der Aktiven besteht nach den geltenden Grundsätzen ein System von Bewertungsprinzipien, das durch Festlegung des Anschaffungswerts als obere Wertgrenze und des Abschreibungsprinzips sowie des Niederstwertprinzips für die Bestimmung der unteren Wertgrenze gekennzeichnet ist. [4)] In dieses System

---

[1)] Beispiel bei Niehus, R. J., Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz (1974), S. 30. Diese Bilanzierung wird von der SEC abgelehnt. Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 32, Fußnote 7.

[2)] (Case D) bei Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 19.

[3)] Vgl. ebd., S. 17, Case (B)

[4)] Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), z. B. S. 438.

kann das "Net of Tax Concept" nicht eingeordnet werden. Der Verlust an steuerlicher Abzugsfähigkeit durch Vornahme von Sonderabschreibungen kann weder unter das Abschreibungsprinzip noch unter das Niederstwertprinzip subsummiert werden. Die Bewertung von Forderungen mit einem niedrigeren beizulegenden Wert kann nur mit einem niedrigeren Einzelveräußerungspreis begründet werden. Der steuerliche Aspekt spielt nach den geltenden Bewertungsgrundsätzen keine Rolle. Das gleiche gilt für die Passivseite.

Der Versuch von SCHULTZKE, am Beispiel der steuerlich nicht abzugsfähigen Rückstellungsbildung den Vorzug des "Net of Tax Concepts" nachzuweisen, geht fehl. Nach seiner Ansicht werden weder die aktienrechtlichen noch die allgemeinen Bilanzgrundsätze verletzt, wenn der Rückstellungsbetrag um den entsprechenden Ertragsteuerbetrag verkürzt wird. [1]) Der Auffassung, daß damit das aktienrechtliche Saldierungsverbot nicht verletzt sei, kann nicht gefolgt werden. Die Verkürzung der Steuerschuld durch die spätere Abzugsfähigkeit vermindert die in der Rückstellung zum Ausdruck gebrachte ungewisse Verbindlichkeit an einen Dritten nicht. Dagegen wird der Bewertungsgrundsatz "Ansatz der Verbindlichkeiten mit den Abschaffungspreisen" verletzt. Nur bei Aufwandsrückstellungen könnte die Ansicht vertreten werden, der Rückstellungszweck der Aufwandszurechnung zur verursachenden Periode sei erreicht, da letztlich nur die Differenz bei Anfall der Ausgaben in der Periode zu erfassen wäre. Mit dieser Auffassung würde aber ein Informationsnachteil (kein Hinweis auf Vorwegversteuerung) durch einen anderen Nachteil (verkürzter bzw. saldierter Ausweis von Aufwendungen) eingetauscht.

---

[1]) Vgl. Schultzke, J., Verrechnung des Ertragsteueraufwandes (1974), S. 239 (Vgl. dazu oben Beispiel (3)).

In den USA wie auch im internationalen Vergleich, wie das Fehlen dieses Verfahrens im Vorschlag des IASC zeigt, wird das "Net of Tax Concept" abgelehnt. Den zur Berücksichtigung latenter Ertragsteuern führenden Bilanzierungsgrundsätzen wird in den beiden anderen Verfahren besser Rechnung getragen.
Der Informationswert dieser Methode ist wegen des verdeckten Ausweises der Ertragsteuerauswirkungen ebenfalls geringer einzuschätzen als bei den anderen Methoden. Die Ablehnung des "Net of Tax Concept" bei BLACK gipfelt in der Feststellung: "The net of tax method is either a naive measurement of a highly complex and unknown relationship between values and their causes or tax allocation in disguise. In neither form is it an acceptable accounting procedure." [1])

2.3.2.3.2.5 Zwischenergebnis

Bei der Beurteilung der Alternativverfahren zur bilanziellen Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern auf Gewinnabweichungen infolge zeitlicher Erfassungsunterschiede konnte keinem der Verfahren die volle Anwendbarkeit nach den deutschen Bilanzierungsgrundsätzen zugebilligt werden. Nur der passive Ausweis nach dem "Liability Concept" wurde als mit diesen Grundsätzen konform bestätigt. Der aktiven Ausweisform dieses Verfahrens fehlt die Bilanzfähigkeit ebenso wie beiden Ausweisformen des Deferred Concept. Das "Net of Tax Concept" wird ebenfalls abgelehnt.

Da die Frage der Erfüllung der Bilanzfähigkeit des aktiven Ausweises schon grundsätzlich abgelehnt wurde, war auf das weitere Problem, ob der Ansatz aktiver

---

[1]) Vgl. Black, H. A., Interperiod Allocation (1966), S. 57.

Posten nur dann möglich ist, wenn die Realisierung des Anspruchs nicht zweifelhaft ist, nicht weiter einzugehen. Gerade dieses Problem setzt jedoch der Anwendung der Verfahren auch im Vorschlag des IASC Grenzen. Denn wenn in den sogenannten Umkehrperioden Verluste zu erwarten sind, ist ein Ansatz von Aktivposten für latente Steuern nicht zulässig, dies wird mit dem Vorsichtsprinzip begründet. [1]) Das Problem des aktiven Ausweises wird hier dahingehend ausgelegt, daß es bereits bei der Ermittlung der latenten Steuern für den einzelnen zeitlichen Unterschied zu beantworten ist, nicht erst für den Fall, daß der Saldo aus den latenten Steuern aller zeitlicher Erfassungsunterschiede der laufenden und der noch nicht ausgeglichener früherer Perioden zufällig aktiv ist. [2]) Ein weiteres Problem blieb wegen der Verneinung der Bilanzfähigkeit aktiv auszuweisender latenter Steuern noch unbeachtet. Die nach den Vorschlägen des IASC sowie der AICPA in den USA gestattete Saldierung von aktiven und passiven Posten könnte nach den derzeitigen Rechnungslegungsgrundsätzen weder für das "Deferred Concept" noch für das "Liability Concept" als zulässig angesehen werden; dies vor allem dann nicht, wenn die kurzfristig sich umkehrenden und längerfristig bestehendbleibenden zeitlichen Unterschiede ebenfalls zusammengefaßt werden. Hier würde unter Umständen der Ausweis einer kurzfristig fälligen Verbindlichkeit unterbleiben, weil sie durch einen langfristig erst zur Auswirkung gelangenden Unterschied kompensiert würde.
Die vorläufige Schlußfolgerung ist, daß nach geltendem Recht nur dem passiven Ausweis einer Verbindlich-

---

1) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 213.

2) Auch der Arbeitskreis der GEFIU geht von dieser Auffassung aus. Vgl. o. V., Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie (1978), S. 4.

keit (Rückstellung) zugestimmt werden kann. Welches Verfahren in der Weiterentwicklung der Rechnungslegungsvorschriften zu international harmonisierten Grundsätzen anwendbar sein könnte, gilt es im folgenden zu untersuchen. Dabei kann von der Alternative "Net of Tax Concept" Abstand genommen werden, da es, wie die Anwendung von Bilanzierungsverfahren in den einzelnen Staaten zeigt, nirgends Anerkennung gefunden hat. Darüberhinaus sind überzeugende Gründe für seine Ablehnung angeführt worden.

2.3.2.3.3 Beurteilung der Alternativverfahren nach den Vorschlägen über die Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften

2.3.2.3.3.1 Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das Problem der Berücksichtigung latenter Ertragsteuern.

Die für die Anwendung der alternativen Verfahren zur Berücksichtigung latenter Ertragsteuern in der Bilanz maßgeblichen Bilanzierungsgrundsätze haben in weitem Umfang Eingang in die Vorschläge zur Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften Eingang gefunden. Die grundlegenden Prinzipien - Going-Concern-Annahme, Berücksichtigung der Ertragsteuern als Aufwand im handelsrechtlichen Jahresabschluß [1]) sowie die Prinzipien der Periodenabgrenzung (accruals concept und matching principle) finden sich in der Richtlinie wieder. [2])

---

[1]) Allein schon durch das Aufführen der Ertragsteuern im Gewinn- und Verlustrechnungsschema und der expliziten Angaben der latenten Steuern nachweislich. Vgl. dazu Müller, E., Vorschlag 4. EG-Richtlinie (1974), S. 288 und 289; für die endgültige Fassung der Richtlinie vgl. Jonas, H. N., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1413 ff.

[2]) Vgl. Müller, E., Vorschlag 4. EG-Richtlinie (1974), S. 275 (hier wird nur das accruals concept genannt, die Erklärung dazu ist aber implizit auf die Auslegung nach dem matching principle ausgerichtet); Niehus, R. J., Die Vierte Richtlinie (1979), S. 28, stellt deutlich fest, daß die EG-Bilanzrichtlinie dem dynamischen Periodenabgrenzungsbegriff folgt.

- Fortsetzung -

Der Ausgangspunkt ist also übereinstimmend. Dies ist umso mehr zu beachten, als nach Art. 54 Abs. 3 g des EWG-Vertrages die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Bestimmungen gleichwertig zu gestalten, d. h. die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, die diesbezüglichen Vorschriften (für das deutsche Bilanzrecht sind das das AktG und das GmbHG) an diese Richtlinie anzugleichen. 1) Das bedeutet, daß das Periodisierungsprinzip entgegen der derzeit geltenden Handelsbilanzkonzeption zu beachten ist. 2) Einschränkend ist jedoch hierzu die ausdrückliche Manifestierung des Vorsichtsprinzips in Art. 31 Abs. 1 c der EG-Bilanzrichtlinie zu beachten. 3)

Kaminski, H., Groupe d'Etudes (1973), S. 233 (hier explizit das matching principle neben dem accruals concept in dem Prinzip der Periodenabgrenzung subsumiert). In der deutschen Übersetzung der 4. Richtlinie ist in Art. 31 Abs. 1 a ausgeführt, daß die Fortsetzung der Unternehmung unterstellt wird (d. h. Annahme des going concern concept) und in Buchstabe d, daß Aufwendungen und Erträge für das Geschäftsjahr, auf das sich der Jahresabschluß bezieht, ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung oder Verausgabung berücksichtigt werden müssen. Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 7.

1) Vgl. Biener, H., Auswirkungen der 4. und 7. EG-Richtlinie (1978), S. 15.

2) Hier wird jedoch der Ansicht von Moxter, A., Einfluß der EG-Richtlinie (1978), S. 1632, zugestimmt, daß diese Änderung auf den Jahresabschluß als "Einheit" (also mit Anhang) bezogen wirksam wird. Der besondere Zweck der Bilanz im engeren Sinne - die Konkursvorsorge, die vor allem durch die Ausschüttungssperre zu erreichen versucht wird (vgl. dazu S. 90 ff.) - wird davon nicht berührt.

3) "c) Der Grundsatz der Vorsicht muß in jedem Fall beachtet werden. Das bedeutet insbesondere:
aa) Nur die am Bilanzstichtag realisierten Gewinne werden ausgewiesen.
bb) Es müssen alle vorhersehbaren Risiken und zu vermutenden Verluste berücksichtigt werden, die in dem Geschäftsjahr oder in einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn diese Risiken oder Verluste erst zwischen dem Bilanzstichtag und dem Tag der Aufstellung der Bilanz bekanntgeworden sind ....." vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 7.

Für das Problem der latenten Ertragsteuern bei zeitlichen Erfassungsunterschieden folgt aus der Tatsache, daß bereits nach geltendem Recht Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz möglich sind und in der EG-Bilanzrichtlinie in mehreren Fällen [1]) (insbesondere der Ausweitung des Rückstellungsbegriffs und der Aktivierbarkeit der Forschungs- und Entwicklungskosten) neue Fälle von Abweichungen auftreten, daß sich die deutsche Bilanzierungspraxis nach Angleichung der Bilanzierungsgrundsätze an die Erfordernisse der EG-Bilanzrichtlinie mit den Problemen der latenten Steuern und ihrer eventuellen bilanziellen Berücksichtigung auseinandersetzen muß.

2.3.2.3.3.2 Vorschläge der EG-Bilanzrichtlinie für die bilanzielle Berücksichtigung latenter Ertragsteuern

Die EG-Bilanzrichtlinie sieht die Berücksichtigung latenter Ertragsteuern wahlweise in der Bilanz, zumindest aber in den Erläuterungen zum Jahresabschluß vor, die nach Art. 2 Abs. 1 einheitlich zum Jahresabschluß neben Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zählen. [2]) Der Bilanzausweis ist, entgegen den früheren Vorschlägen, [3]) in der endgültigen Fassung nicht mehr erläutert. Art. 43 Abs. 1 Ziff. 11 der Richtlinie verlangt jedoch

---

[1]) Vgl. Jonas, H. H., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1413 ff.

[2]) Es sind "zumindest Angaben zu machen ... über den Unterschied zwischen dem Steueraufwand, der dem Geschäftsjahr und den früheren Geschäftsjahren zugerechnet wird, und den für diese Geschäftsjahre gezahlten oder zu zahlenden Steuern, sofern dieser Unterschied für den künftigen Steueraufwand von Bedeutung ist. Dieser Betrag kann auch als Gesamtbetrag in der Bilanz unter einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung ausgewiesen werden;" Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 9.

[3]) Vgl. dazu u. a. Coenenberg A. G./Eifler, G., Neue Aspekte (1974), S. 252 f.; Busse von Colbe, W., Harmonisierung (1974), S. 644.

bei einer bilanziellen Berücksichtigung den Ausweis als Gesamtbetrag in einem gesonderten Posten mit entsprechender Bezeichnung. [1]) JONAS sieht demgegenüber eine Wahlmöglichkeit, die Abgrenzung unter den Rechnungsabgrenzungsposten oder auch unter den Steuerrückstellungen auszuweisen. [2]) Das Verfahren zur Ermittlung dieses Gesamtbetrags ist, da nicht festgelegt, unter Anwendung der zugrundeliegenden Bilanzierungsgrundsätze abzuleiten. Dabei kann auf den Vorschlag des IASC zurückgegriffen werden, der von denselben Grundsätzen ausgeht und somit eine Analyse der dann anwendbaren Verfahren darstellt. [3])

3.2.3.3.3 "Deferred Concept" und "Liability Concept" unter Gültigkeit der EG-Bilanzrichtlinie

(1) Anwendbarkeit des "Deferred Concept"

Ein wesentlicher Grund für die Ablehnung dieses Konzepts nach den geltenden Grundsätzen war der fehlende Konsens über die Abgrenzung nach dem Prinzip des periodengerechten Gewinnausweises. Dieser Grund besteht nach der Angleichung der Bilanzierungsgrundsätze nicht mehr, denn für die Handelsbilanz ist die periodische Abgrenzung des Ertragsteueraufwands in gleicher Weise wie in den USA vorgesehen (matching principle); durch die Abgrenzung sollen Handelsbilanzgewinn und zugehöriger Steueraufwand in Übereinstimmung gebracht werden, ohne daß dem steuerlich tatsächlich ein Zahlungsvorgang zugrundeliegt. [4]) Der umfassenden Anwen-

---

1) Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 9.

2) Vgl. Jonas, H. d., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1414.

3) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 211 ff.

4) So die dem "Deferred Concept" voll entsprechende Definition der Abgrenzung latenter Steuern bei Frey, G., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1228.

dung dieses Verfahrens im Sinne der dynamischen Auffassung der Periodenabgrenzung, d. h. generell die Abgrenzung als aktive oder passive Posten zuzulassen, sind jedoch Grenzen gesetzt.

Diese Grenzen sind für die aktive Abgrenzung [1]) latenter Ertragsteuern vor allem in der Betonung des Vorsichtsprinzips gezogen. [2]) Danach werden "Verluste" und "Gewinne" streng "imparitätisch" behandelt; diese Imparität bringt, im Interesse einer - auf die Bilanz beschränkten - Konkursvorsorge eine gewollte Einsichtsbeschränkung. [3]) Die Periodenabgrenzung darf also nicht überstrapaziert werden. Gewinne dürfen nur ausgewiesen werden, wenn sie realisiert sind. Für den Fall der aktiven Abgrenzung latenter Ertragsteuern bedeutet dies, daß in der Periode der umgekehrten Auswirkung des zeitlichen Erfassungsunterschieds ausreichend hohe Gewinne in der Handelsbilanz ausgewiesen werden müssen. Wenn das handelsbilanzielle Ergebnis z. B. ausgeglichen ist, wäre in dieser Periode nach dem Prinzip des synchronen Ausweis von Gewinn und zugehörigem Ertragsteueraufwand kein Steueraufwand auszuweisen, die erforderliche Auflösung der aktiven Abgrenzung nach dem Abgrenzungsprinzip führt aber zu einem Ausweis eines Steueraufwands. Hier geht also das "Deferred Concept" fehl.

Dies macht auch der Vorschlag des IASC deutlich, in dem die aktive Abgrenzung nur dann gestattet wird,

---

[1]) Wie oben (S. 305) wird auch hier das Problem der Zulässigkeit der aktiven Abgrenzung latenter Ertragsteuern für den steuerlichen Effekt jedes einzelnen zeitlichen Erfassungsunterschieds untersucht.

[2]) Der Arbeitskreis "Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission" der GEFIU tritt deshalb für die statische Auffassung ein, wonach eine Aktivierung unterbleiben soll. Dies vor allem auch unter dem Gesichtspunkt der Gewinnverwendung gemäß § 58 AktG. Vgl. o. V., Hauptthesen (1978), S. 1465.

[3]) Vgl. Moxter, A., Einfluß der EG-Richtlinie (1978), S. 1631.

"wenn mit ziemlicher Sicherheit angenommen werden kann, daß die zeitlichen Unterschiede sich aufheben werden, z. B. wenn in der Periode, in welcher der zeitliche Unterschied sich aufhebt, ausreichende zukünftige Gewinne erzielt werden." [1]) Unter dem Gesichtspunkt der Aufwandsabgrenzung bei Geltung der Going-Concern-Annahme könnte diese Einschränkung unter Umständen nur dann als Verbot der aktiven Abgrenzung ausgelegt werden, wenn der Eintritt des Verlustes wahrscheinlich ist. Das Vorsichtsprinzip in Art. 31 Abs. 1 c der Richtlinie erfordert die Realisierung ausgewiesener Gewinne. [2])
Deshalb kommt dem zeitlichen Aspekt der aktiv abgegrenzten Ertragsteueraufwendungen erhebliche Bedeutung zu. Hier bestand der weitere Einwand nach geltendem Recht darin, daß die Bedingung der zeitlichen Bestimmung der Auflösung "für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag" nicht in allen Fällen der zeitlichen Erfassungsunterschiede erfüllt ist. Ertragsteueraufwendungen sind nicht in ähnlicher Weise in ihrer Auflösung bestimmt wie die typischen Fälle vorausbezahlter Mieten oder Zinsaufwendungen. Die Auflösung der Ertragsteueraufwendungen hängt nicht vom zeitlichen Ablauf des Vorauszahlungszeitraums ab, sondern davon, ob im Zeitpunkt der umgekehrten Auswirkung des Unterschieds sich handelsbilanziell ein Steueraufwand errechnet, der um diesen Auflösungsbetrag höher ist als der sich aus dem niedrigeren steuerlichen Gewinn ergebende. Diese Voraussetzung ist in der Periode der Bildung des Abgrenzungspostens nur schwer abzuschätzen.

---

[1]) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 213.

[2]) Mit der Neutralisierung des Steueraufwands durch Bildung der aktiven Abgrenzung wird ein Gewinn in der Handelsbilanz ausgewiesen.

Der uneingeschränkten Zulässigkeit der aktiven Abgrenzung von latenten Ertragsteuern kann demnach nur dann zugestimmt werden, wenn dafür gesetzliche Bilanzfähigkeitskriterien wie z.B. für das Disagio von Verbindlichkeiten eindeutig bestimmt und anerkannt sind, oder wenn sich, ähnlich der Praxis in Großbritannien, ein allgemein anerkannter Handelsbrauch herausbildet, eventuell unterstützt von Empfehlungen der Fachverbände. [1] Der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen der Unternehmungen in Großbritannien und in der Bundesrepublik Deutschland wäre eine aktive Abgrenzung nicht abträglich. Die Zulässigkeit nach der EG-Richtlinie ist grundsätzlich gegeben, wenngleich sie nach deutschen Bilanzierungsgrundsätzen derzeit noch Neuland und von Einschränkungen hinsichtlich der Realisierbarkeit begleitet ist. Durch die Verpflichtung, zumindest im Anhang darüber zu berichten, wird eine Änderung der Konvention jedenfalls eingeleitet werden.

Auch die passive Abgrenzung der latenten Ertragsteuern wird durch die Betonung des Periodenabgrenzungsprinzips und die Einführung des Bilanzbegriffs der latenten Ertragsteuern durch die EG-Richtlinie ermöglicht. Dennoch ist auch hier ein Umdenken in den Bilanzierungsgewohnheiten erforderlich, um dem "Deferred Concept" Anerkennung zu verschaffen. Die Vorverlagerung von Aufwendungen in der Handelsbilanz bzw. die Verschiebung des Ertragsausweises in der Steuerbilanz in spätere Perioden erfordert nach den geltenden Bilanzierungskonventionen die Einbuchung einer Verbindlichkeit. In der passiven Abgrenzung kommt diese spätere Auszahlungsverpflichtung nicht mit der gebotenen Deutlichkeit zum

---

[1] So Jonas, H. H., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1414, der sich jedoch auf das Gesamtproblem der Bilanzierung latenter Steuern bezieht.

Ausdruck, da in den passiven Abgrenzungsposten vorvereinnahmte Erträge auszuweisen sind. Nach der EG-Richtlinie sind zwar auch antizipative Posten in den Rechnungsabgrenzungsposten [1]) auszuweisen (Art. 21), das "Deferred Concept" erfaßt jedoch transitorische Abgrenzungsposten. [2]) Der passive Posten wird als Minderung des Steueraufwands ausgebucht. Dennoch kann auch vom Gesichtspunkt des Jahresabschlußziels der Ausschüttungssperre her dem passiven Ausweis nach dem "Deferred Concept" unter den geänderten Bilanzierungsgrundsätzen der EG-Richtlinie zugestimmt werden. Als weitere Voraussetzung dieser Zustimmung muß jedoch gefordert werden, daß die Vorschriften der EG-Richtlinie als Einzelansatzkriterien Anerkennung finden. Die geltenden Bilanzierungskonventionen über die Bildung passiver Abgrenzungsposten setzen die kalendermäßige Bestimmtheit der Ertragswirksamkeit der abgegrenzten Beträge voraus. Diese Bedingung kann von den latenten Ertragsteuern auf bestimmte zeitliche Erfassungsunterschiede, deren Auswirkung mit umgekehrten Vorzeichen vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses abhängig ist, nicht erfüllt werden. [3])

---

[1]) Antizipative passive Abgrenzungen sind als Aufwand vor Verausgabung definiert. Vgl. Heinen, E., Handelsbilanzen (1976), S. 276. Auch in der EG-Richtlinie sind die Mitgliedstaaten ermächtigt, den Ausweis unter den Verbindlichkeiten zu verlangen (Art. 21). Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 5.

[2]) "Zeitlich unbestimmte transitorische Posten" bei Jonas, H. H., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1414.

[3]) Z. B. Garantierückstellungen: Die steuerliche Abzugsfähigkeit hängt von der Inanspruchnahme ab, die kalendermäßig nicht bestimmbar ist. Firmenwert: Die Anerkennung der steuerlichen Teilwertabschreibung ist ebenfalls nicht bestimmbar.

Die Saldierung der zu aktiven und zu passiven Posten führenden Abgrenzungen und der ausschließliche Ausweis des Saldos in der Bilanz ist aus dem derzeitigen Verständnis der Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten schwer vorstellbar. Dagegen spricht vor allem der Gesichtspunkt, daß nach dem Saldierungsprinzip kurzfristig zu Ertragsteueraufwendungen führende mit langfristig zu Minderbelastungen führende Unterschiede saldiert werden könnten. Deshalb gebührt dem unsaldierten Ausweis der Vorzug. [1])

(2) Anwendbarkeit des "Liability Concept"

Auch das zweite Alternativverfahren ist vom IASC als geeignete Bilanzierungskonzeption anerkannt worden. Darauf wurde bereits hingewiesen.

Für die Anwendbarkeit nach den Grundsätzen der EG-Bilanzrichtlinie ist für den aktiven Ausweis jedoch anzumerken, daß die vorgelegten Grundsätze nicht den Schluß zulassen, die geltenden Bilanzierungsgrundsätze dahingehend zu erweitern, daß als Vermögensgegenstände hypothetische Ansprüche bilanziert werden können. [2])

Der kritische Punkt bleibt auch nach diesen Vorschriften, daß mit der Ertragsteuerabgrenzung nach dem Periodenzuordnungsprinzip kein Anspruch an die Finanzbehörden entsteht, der die Bilanzierung als Vermögensgegenstand gestattet. Das mehrfach erwähnte, besonders betonte Vorsichtsprinzip in der EG-Bilanzrichtlinie verbietet einen Ausweis von Erträgen, die am Bilanzstichtag noch nicht realisiert sind. Die Aktivierung eines Anspruchs, der sich erst unter der zusätzlichen Bedingung des Aus-

---

[1]) Außerdem wird noch in Art. 43 Abs. 1 Ziff. 11 der Richtlinie bestimmt, daß die Angabe der latenten Steuern dann entbehrlich ist, wenn der Unterschied für den künftigen Steueraufwand nicht von Bedeutung ist. Der Ausweis soll also auf "wesentliche" Unterschiede beschränkt bleiben. Vgl. o.V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 9. Diese sollten dann auch unsaldiert gezeigt werden.

[2]) Anderer Ansicht ist van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 170, der die Bilanzierung als Forderung für möglich erachtet.

weises eines ausreichend hohen Gewinns in der Umkehrperiode auswirkt, entspricht diesem Prinzip nicht. Der aktive Ausweis latenter Steuern ergibt sich nur durch die Periodenabgrenzung nach dem Gesichtspunkt eines synchronen Ausweises von Steueraufwand und Handelsbilanzgewinn. Wenn einer Alternative des aktiven Ausweises zugestimmt werden könnte, dann nur dem Ausweis eines Rechnungsabgrenzungspostens in der Weise, in der die periodengerechte Aufwandszuordnung beim Verbindlichkeitsdisagio vorgenommen wird.
Deshalb ist auch dieses Verfahren nur in der Anwendung auf passiv abgegrenzte Steuern zu befürworten. Hierzu bestehen bereits nach geltendem Recht keine Einwendungen, die Harmonisierung der Rechnungslegungsgrundsätze ändert daran nichts. Die Alternative des abgezinsten Ausweises der latenten Steuerverpflichtungen muß auch hier als Folge der Betonung des Vorsichtsprinzips, das dem Jahresabschlußziel Ausschüttungssperre entsprechend interpretiert werden kann, abgelehnt werden. Wenn die späteren Steuerzahlungen als Verbindlichkeit ausgewiesen werden sollen, was die Anwendung des "Liability Concepts" dokumentiert und durch die Neuberechnung infolge Änderungen des Steuersatzes bei Anwendung dieses Konzepts unterstrichen wird, dann ist ein abgezinster Ausweis nicht zulässig. Die Abzinsung ist als Verminderung der erforderlichen Ausschüttungssperre für Aktivvermögen aufgrund späterer Auszahlungsverpflichtungen abzulehnen. Die geeignete Ausweisposition ist, wie nach geltendem Recht, in der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu sehen. Ungewißheitsfaktoren sind die Änderung des Steuersatzes und die Höhe der Inanspruchnahme. Letztere wird durch das steuerliche Ergebnis der Umkehrperiode vor Auswirkung der zeitlichen Unterschiede bestimmt.

Nach geltendem Recht unter Beibehaltung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes, sowie auch bei Aufhebung der strengen

Bindung von Handels- und Steuerbilanz wurde wegen der Betonung des Jahresabschlußziels Ausschüttungssperre die Passivierungspflicht für latente Ertragsteuerverpflichtungen betont. Da auch hier diese Zwecksetzung als wesentlicher Bilanzierungsgrundsatz erkannt wurde, gilt die Passivierungspflicht auch bei Geltung der EG-Bilanzrichtlinie. [1]) Die generelle Anwendung des "Liability Concepts" mit seinem aktiven Ausweis von Steueransprüchen kann nach den hier getroffenen Feststellungen nicht anerkannt werden.

(3) Anwendbarkeit der Verfahren bei ausschließlicher Berücksichtigung latenter Ertragsteuern im Anhang zum Jahresabschluß

Das Problem der Berücksichtigung latenter Ertragsteuern wird, unabhängig davon, ob die Trennung von Handels- und Steuerbilanz nach dem hier unterstellten Muster Wirklichkeit wird oder ob das Maßgeblichkeitsprinzip weiter bestehen bleibt, im Jahresabschluß nach der EG-Bilanzrichtlinie anstehen, da auch die Vorschriften des geltenden Rechts bzw. Vorschläge der Richtlinie zu Abweichungen zwischen beiden Bilanzen führen. Die Einbeziehung in den Jahresabschluß ist - abgesehen von der hier festgestellten Passivierungspflicht für latente Verpflichtungen - zumindest durch die Erläuterungen im Anhang zum Jahresabschluß gegeben. [2]) Im Jahresabschluß als Einheit, bestehend aus Bilanz,

---

[1]) Gleichfalls Arbeitskreis "Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission" der GEFIU. Vgl. o. V., Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie (1978), S. 4.

[2]) Zum Wahlrecht nach Art. 43 Abs. 1 Ziff. 11 der EG-Bilanzrichtlinie vgl. Jonas, H. H., 4. EG-Richtlinie (1978), S. 1413 f. Die Abweichung der dort genannten Art.Nummern ist darin begründet, daß JONAS noch von der Fassung zum 30.11./7.12.1977 ausgeht (S. 1361, Fußnote 1). Ein Wahlrecht bei "erheblichen" latenten Steuern z. B. bei Berlin-Gesellschaften lehnt Niehus, R. J., Die vierte Richtlinie (1979), ab (S. 31).

Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang ist dem Periodenabgrenzungsprinzip in geeigneter Weise Rechnung zu tragen.
Das zu untersuchende Problem der Anwendbarkeit der Verfahren in dieser Berücksichtigung ist dann etwas ungenau bezeichnet, da beide Verfahren als alternative Konzeptionen der bilanziellen Berücksichtigung herausgestellt wurden. Da sich die Vorschrift der Erläuterung im Anhang ausdrücklich auf die Darstellung des Steueraufwands bezieht, beide Verfahren hinsichtlich der Erläuterung des Steueraufwands in der Gewinn- und Verlustrechnung außer redaktionellen Unterschieden nur in der Beachtung der Änderung der Steuersätze abweichen, ist hier ausschließlich auf den letztgenannten Punkt einzugehen. Wird die Bilanzierungspflicht der latenten Ertragsteuern und die Auffassung bejaht, zukünftige Schulden in geeigneter Weise in einer Rückstellung auszuweisen, dann ist der Anwendung des "Liability Concepts" in den Erläuterungen zuzustimmen. Die bilanziell berücksichtigten latenten Steuern sind in der Erläuterung durch einen entsprechenden Hinweis "bereits in den Steuerrückstellungen erfaßt" zu kennzeichnen.
Vom Aufwandscharakter der Steuern her und davon, daß die interperiodische Zuordnung der Aufwendungen den Abgrenzungsposten obliegt, wäre dagegen das "Deferred Concept" vorziehenswürdig. Dieses würde dann in den Erläuterungen dadurch zum Ausdruck kommen, daß von abgegrenzten Steuern früherer bzw. späterer Perioden gesprochen wird. Dazu wäre entweder eine Änderung der Bilanzierungsgewohnheiten dahingehend notwendig, daß solche ungewisse Verbindlichkeiten auch in den antizipativen passiven Abgrenzungsposten ausgewiesen werden könnten, oder eine Art Kombinationsverfahren, wonach dem Abgrenzungsgedanken in den Erläuterungen gefolgt wird, unabhängig davon, daß der bilanzielle Ausweis der

passiven Abgrenzung in den Rückstellungen erfolgt. [1])

Auf jeden Fall können die zu aktiven Posten führenden, wegen fehlender Bilanzfähigkeit nicht bilanzierten latenten Steuern ausschließlich in den Erläuterungen angegeben werden, wenn zusätzliche Informationen über die Entwicklung des Steueraufwands vermittelt werden sollen. Die Einschränkung, daß dies nur für die mit ziemlicher Sicherheit zu erwartenden Steuereffekte gilt, bleibt davon unberührt. Die Erläuterung über aktive latente Steuern wäre unzutreffend, wenn die Entwicklung der Unternehmung eine Nichtrealisierung infolge von Verlusten in den Folgeperioden erwarten läßt. Dies gebietet die Jahresabschlußaufgabe, daß "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln" ist. [2]) Die Berücksichtigung der Ertragsteuern als Teil der finanziellen Lage der Unternehmung zum Stichtag [3]) gebietet aber alle Steuerverbindlichkeiten, gleich ob fällig oder nicht fällig, in der Bilanz auszuweisen. [4]) Die nicht aktivierungsfähigen, nach der Going-Concern-Annahme aber zu späteren Steueraufwandsminderungen führenden Auswirkungen der zeitlichen Unterschiede

---

[1]) Die Steuerverbindlichkeiten aus zeitlichen Unterschieden werden auch als Steuerabgrenzung (deferred tax) bezeichnet. Die internationale Praxis, die von VAN ROSSEM untersucht wird, zeigt also bereits eine Anwendung des Kombinationsverfahrens. Vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 169.

[2]) Vgl. o. V., EG-Bilanzrichtlinie (1978), S. 2.

[3]) Vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 167.

[4]) Vgl. ebd., S. 168. Auch Biener, H., Informationsgehalt (1979), sieht durch den Ausweis der latenten Steuern die Darstellung der Finanzlage verbessert (S. 15).

sind als zusätzliche Informationen zur finanziellen Lage und zur tatsächlichen Ertragslage am Stichtag anzugeben. [1]) Dazu eignet sich die Aufnahme in die Erläuterungen zum Ertragsteueraufwand im Anhang am besten. Hier wird der Informationsaufgabe entsprochen, ohne durch die noch nicht sichere Realisierung in die Bilanz zusätzliche Ungewißheitsfaktoren hineinzutragen. Als Kompromißlösung wäre also ein, wie in einer Anlage zu dieser Untersuchung dargestellt,[2]) Kombinationsverfahren möglich, das die erforderlichen Erläuterungen für die Bilanzposition Steuerrückstellungen und die Erfolgsrechnungsposition Ertragsteueraufwand vorsieht.

Für die Anwendung in der Praxis ergibt sich eine Arbeitsmehrbelastung dadurch, daß neben der Körperschaftsteuer die Gewerbesteuer als selbständig bilanzierungspflichtige Schuld getrennt in die Bilanz aufzunehmen ist. Die latenten Steuerverpflichtungen und -ansprüche sind deshalb getrennt für beide Steuerarten zu errechnen. Bei der Körperschaftsteuer ist auf die Erläuterungen zur gegenwärtigen Praxis der Bilanzierung latenter Steuerverpflichtungen hinzuweisen, die den anzuwendenden Steuersatz im Satz der Ausschüttungsbelastung gesehen haben. [3])

---

[1]) Dies ist das Hauptanwendungsgebiet der Verfahren im deutschen Bilanzrecht, wenn das Maßgeblichkeitsprinzip beibehalten wird. Erläuterungen im Anhang sind dann zu geben, wenn steuerlich Aufwendungen nicht anerkannt werden. Vgl. o. V., Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie (1978), S. 4.

[2]) Vgl. die Anlage zu dieser Untersuchung.

[3]) Vgl. S. 249 f.

2.3.2.4 Alternative bilanzielle Berücksichtigung der Verlustvortragseffekte

2.3.2.4.1 Vorschläge zur Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen des Verlustvortrags

(1) Vorschlag nach APB Opinion No. 11 [1])

Die Minderung der späteren Steuerzahlungen durch die Geltendmachung des Verlustvortrags wird nach Opinion No. 11 unter bestimmten Bedingungen im Verlustjahr aktiviert und im Folgejahr, in dem Teile des Verlustvortrags zu niedrigeren Steuerzahlungen führen, aufgelöst um dadurch in dieser Periode einen periodengerechten, auf der Basis des Handelsbilanzgewinns vor Steuern errechneten höheren Steueraufwand auszuweisen. Diese Handhabung ist aus dem Gesichtspunkt entstanden, daß der handelsrechtliche Ertragsteueraufwand dem Gewinn vor Steuern in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung funktional entsprechen soll. Da jedoch auch in den USA bei der Verlustberücksichtigung dem Realisationsprinzip der Vorzug gebührt, [2]) kann diese Aktivierung nur dann erfolgen, wenn die Realisierung unzweifelhaft ist. Dazu müssen zwei Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sein. Einmal muß der Verlust aus einer identifizierbaren, isolierten und sich nicht wiederholenden Ursache entstanden sein und die Unternehmungen entweder

---

1) Vgl. dazu mit Beispielen, Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 21 ff. und S. 57 ff. (Opinion).

2) Die Diskussion darüber ist verständlich, da der amerikanische Verlustrücktrag nicht wie in Deutschland auf ein Jahr beschränkt ist (er gilt für drei Jahre), darüberhinaus auch nicht der Höhe nach begrenzt ist. Die Feststellung, daß das Vorhandensein eines Verlustvortrags bedeutet, daß die Unternehmung ernstlichen finanziellen Schwierigkeiten ausgesetzt ist, so daß Zweifel über die künftige Realisierung der Steuerabzugsfähigkeit bestehen, gründet sich also auf die Tatsache, daß in den drei vorangegangenen Jahren nicht genügend hohe Gewinne erzielt wurden, um den Verlust ganz abzudecken. Vgl. ebd., S. 21.

lange Zeit gewinnbringend gearbeitet haben, oder nur gelegentlich Verluste erlitten haben, die in Folgejahren schnell kompensiert werden konnten. Zum anderen muß der Gewinnausweis in den Folgejahren ausreichend sichergestellt sein, um den Verlustvortrag innerhalb der Vortragsperioden auszugleichen. Sind diese Bedingungen erfüllt, dann kann der steuerliche Vorteil aus Verlustvorträgen im Verlustjahr berücksichtigt werden; insbesondere wird die Möglichkeit geboten, diese Vorteile mit den passiven Steuerabgrenzungen aufgrund zeitlicher Erfassungsunterschiede aufzurechnen.
Diese Ansicht hat sich jedoch nicht durchgesetzt. NIEHUS berichtet, daß trotz dieser Vorschläge der Verlustvortrag nach neueren Richtlinien auch handelsbilanziell nur in dem Jahr realisiert werden kann, in dem er auch steuerlich geltend gemacht wird. Solange diese Geltendmachung noch nicht möglich war, ist nur ein Vermerk über die Steuerminderungen aufgrund von Verlustvorträgen zulässig. [1]) Eine bilanzielle Berücksichtigung scheidet also auch in den USA aus.

(2) Vorschlag des IASC [2])
Dieser Vorschlag gleicht stellenweise wörtlich der APB Opinion No. 11. Auch hier wird die Berücksichtigung nach dem Vorsichtsprinzip dahingehend eingeschränkt, daß die Realisierung unzweifelhaft sein muß. Diese Voraussetzung ist dann erfüllt, wenn der Verlust aus einer feststellbaren und sich nicht wiederholenden Ursache resultiert, und die Unternehmung über einen langen Zeitraum hinweg Aufzeichnungen über die Rentabilität geführt hat, und sie auch weiterzuführen beabsichtigt. Dann kann in "seltenen Fällen" die Berücksichtigung der Steuerminderung für den Zeitraum angemessen erscheinen, in dem der Verlust entstanden ist. [3]) Hierzu muß, wie in den USA, zwei-

---

[1]) Vgl. Niehus, R. J., Rechnungslegung in USA im Vergleich (1973), S. 607.

[2]) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1973), S. 213 f. und 215.

[3]) Vgl. ebd., S. 215.

felsfrei sichergestellt sein, daß die steuerlichen Gewinne in der Zukunft ausreichen, den Vorteil aus dem Verlustvortrag zu realisieren. [1]) Dabei kann das Vorhandensein eines Habenpostens für latente Steuern als Beweis dafür gelten, daß der steuerliche Vorteil des Verlustvortrags zumindest teilweise realisiert werden kann. Hierzu werden nur diejenigen zeitlichen Unterschiede in den Vergleich mit einbezogen, die sich innerhalb des Vortragszeitraums mit umgekehrten Vorzeichen auswirken.
Zum Charakter des "Steueranspruchs aufgrund von Verlustvorträgen" ist nur bestimmt, daß er als Teil der latenten Steuern vorgetragen werden kann, d. h. daß er ebenfalls mit passiven Posten saldierungsfähig ist, und daß die Höhe dieses Postens offenzulegen ist. [2])

2.3.2.4.2 Anwendbarkeit der Vorschläge

(1) Kritik nach geltendem Recht
In den geltenden handelsrechtlichen Bilanzierungsbestimmungen sind keine Anhaltspunkte gegeben, die eine Aktivierung der steuerlichen Auswirkungen von Verlustvorträgen als indirekte Steuererstattung [3]) rechtfertigen würden. Wie bei den Ansprüchen aufgrund zeitlicher Unterschiede ausgeführt, entsteht kein aktivierbarer Anspruch auf Zahlung an den Steuergläubiger.
Die spätere Steuerminderung hängt vom Ausweis eines steuerlichen Gewinns in der Vortragsperiode ab. Sie kann außerdem nur dann als gegeben angesehen werden, wenn die fiktive Ermittlung des Steueraufwands auf den Gewinn vor Steuern und vor Verlustvortragskürzung als periodischer Steueraufwand anerkannt wird, wofür nach geltendem Recht keine Anzeichen bestehen.

---

[1]) Vgl. IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 215.

[2]) Vgl. ebd., S. 214.

[3]) D. h. als aktiv abzugrenzender Ertragsteueraufwand späterer Perioden.

Auch die Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten scheidet aus. Konnte bei den latenten Ertragsteuern aufgrund zeitlicher Erfassungsunterschiede ein Teil der gegenwärtigen Steuerzahlung als eigentlich in späteren Jahren auszuweisender Aufwand bezeichnet werden, so fehlt dieses Merkmal hier. Eine Abgrenzung könnte nur als antizipative Abgrenzung des späteren Ertrags "Steuerminderung" erfolgen, die nach geltendem Recht nicht zulässig ist, da die Entstehung einer Forderung bei Einbuchung von Erträgen späterer Perioden Voraussetzung wäre.

(2) Anwendbarkeit bei Geltung der EG-Bilanzrichtlinie

Auch nach den Grundsätzen der EG-Bilanzrichtlinie können die latenten Steueransprüche aufgrund zeitlicher Erfassungsunterschiede nicht als sonstige Vermögensgegenstände aktiviert werden, da die Entstehung einer Forderung vorausgesetzt wäre. Das gleiche gilt für die Ansprüche aufgrund von Verlustvorträgen.

VAN ROSSEM hat in einer Analyse der internationalen Grundsätze der Bilanzierung von Ertragsteuern die Bilanzierungsfähigkeit der latenten Ansprüche festgestellt. [1]) In der strengen Auslegung des Vorsichtsprinzips nach der EG-Bilanzrichtlinie kann jedoch diese Ansicht nicht als zulässig gelten.

Die Richtlinie sieht dagegen den Ausweis eines periodengerechten Ertragsteueraufwands ausdrücklich vor. Danach könnte die "Steuerminderung" im Verlustjahr durch Aktivierung als Rechnungsabgrenzungsposten berücksichtigt werden, um in der Verlustanrechnungsperiode einen, dem Handelsbilanzgewinn entsprechenden Ertragsteueraufwand auszuweisen, obwohl tatsächlich eine niedrigere Zahlung zu leisten ist.

---

[1]) VAN ROSSEM sieht in den seltenen Fällen (in denen ein Verlust nicht aus wiederkehrenden Gründen resultiert, über längeren Zeitraum Gewinne ausgewiesen werden und zukünftige positive steuerliche Ergebnisse mit einiger Sicherheit zu erwarten sind) die Aktivierung der bedingten Forderung "unvermeidlich". Vgl. van Rossem, J. P., Steuern vom Einkommen (1977), S. 170.

Das Vorsichtsprinzip verbietet jedoch die Berücksichtigung unrealisierter Erträge. Dies ist auch bei der periodengerechten Aufwands- und Ertragszuordnung zu beachten. Das gilt besonders in Verlustjahren. Die Realisierung der Steuerminderung hängt von einem unsicheren Ereignis der Zukunft ab, dem von der jetzigen Ertragsabgrenzung nicht beeinflußbaren Ausweis genügend hoher Gewinne. [1]) Eine bilanzielle Berücksichtigung bietet nur den Vorteil, daß in den Anrechnungsjahren ein periodengerechter Ertragsteueraufwand in der Handelsbilanz ausgewiesen wird. Dafür bringt sie eine zusätzliche Unsicherheit in die Bilanz, den Ausweis eines unter Umständen nicht oder nicht vollständig realisierbaren Ertrags. Die Zulässigkeit dieser Abgrenzung birgt die Gefahr in sich, durch zu optimistische Schätzungen der zukünftigen Entwicklung den aufgetretenen Verlust in der Handelsbilanz niedriger auszuweisen. Diese Gefahr ist vermeidbar, da in den Vorschlägen der EG-Richtlinie durch die Berücksichtigung der Verlustvortragseffekte im Anhang ein Weg vorgegeben ist, den Informationsvorteil ohne die bilanzielle Beeinträchtigung durch zusätzliche Risiken zu erreichen. In der Verlustvortragsperiode wird bei den Erläuterungen zum Ertragsteueraufwand die zukünftige Steuerminderung als "Ertrag", d. h. als Minderung des periodengerecht zugeordneten Steueraufwands gezeigt. In den Perioden der Geltendmachung wird durch Addition der in ihnen durch Verlustanrechnung ersparten Beträge zum periodengerechten Ertragsteueraufwand dem Bilanzinformationsempfänger ein den tatsächlichen Verhältnissen dieses Jahres entsprechendes Bild der Finanz- und Ertragslage geboten. Deshalb ist, wie bei den latenten Ertragsteueransprüchen aus zeitlichen Erfassungsunterschieden, die ausschließliche Berücksichtigung im Anhang zu empfehlen. Das Schema in der Anlage zeigt den Weg dazu auf.

---

[1]) In der Handelsbilanz, damit ein um den Auflösungsbetrag höherer Steueraufwand auszuweisen ist, in der Steuerbilanz, damit der Verlustvortrag überhaupt wirksam wird.

Zusätzlich ist die Neuberechnung dieser Erläuterungsposten dann vorzunehmen, wenn sich die Steuersätze vor der Geltendmachung als Verlustabzug ändern, damit die Periode der Geltendmachung mit dem periodengerechten Auflösungsbetrag belastet wird.

.3.3 Zusammenfassung

Die Trennung von Handels- und Steuerbilanz in der dargestellten Weise, daß in beiden Bilanzen nach den dafür kodifizierten Vorschriften selbständige Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen zu treffen sind, haben zu dem nachfolgend zusammengefaßten Ergebnis für die Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern auf die Gewinnunterschiede in beiden Bilanzen geführt.

.3.3.1 Grundsätze für den Ausweis latenter Ertragsteuern im Jahresabschluß

Das Auftreten abweichender Gewinnausweise aufgrund der Berücksichtigung von Aufwendungen und Erträgen in beiden Bilanzen in unterschiedlichen Perioden wird durch die Trennung von Handels- und Steuerbilanz noch verstärkt. Die latenten Ertragsteuerverpflichtungen und -ansprüche aufgrund dieser Gewinnunterschiede und aufgrund der Verlustvorträge sind nach Maßgabe der folgenden Bilanzierungsgrundsätze zu berücksichtigen:

(1) Die Informationsaufgabe als Jahresabschlußziel erfordert die Berücksichtigung aller zeitlichen Unterschiede. Das bedeutet, daß der Anwendung des umfassenden Konzepts zugestimmt wird. Das Teilkonzept, das hier nicht weiter diskutiert wurde, berücksichtigt nur die einmalig auftretenden zeitlichen Erfassungsunterschiede. [1]) Die im Zeitablauf immer wie-

---

[1]) Nach dem Vorschlag des IASC, Vorschlag Stellungnahme ED 13 (1978), S. 213 und S. 215, ist das Teilkonzept in Ausnahmefällen zulässig. Nach APB Opinion No. 11 (§ 34) ist nur das umfassende Konzept zulässig. Vgl. Bevis, D. J./Perry, R. E., Accounting for Income Taxes (1969), S. 54 f.

der auftretenden zeitlichen Unterschiede (z. B. unterschiedliche Abschreibungen) bleiben nach dem Teilkonzept aufgrund der Annahme unberücksichtigt, daß die daraus folgenden Ertragsteuereffekte durch neu auftretende Unterschiede kompensiert werden. Dieser unter Umständen unrealistischen Einschränkung [1] kann nicht gefolgt werden, da damit die Informationsaufgabe des Jahresabschlusses beschränkt wird. [2]

(2) Die Ausschüttungssperre als dominantes Jahresabschlußziel[3] macht die Berücksichtigung von latenten Ertragsteuerverpflichtungen erforderlich, um die Erhaltung eines Mindesthaftungsvermögens nicht zu beeinträchtigen. Diese latenten Ertragsteuerverpflichtungen infolge Vorverlagerung steuerlicher Aufwendungen bzw. späterer Versteuerung handelsrechtlicher Erträge (Erfassungsunterschiede der Grundtypen (1) und (2)) sind nach geltendem Recht wie auch nach den Grundsätzen der EG-Bilanzrichtlinie in einer Rückstellung zu berücksichtigen. Die alternative Ausweismöglichkeit in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten besteht nach der EG-Richtlinie, für eine Übernahme auf die

---

[1] Herring III, H. E./Jacobs, F. A., deferred tax credits (1976), S. 52 ff., befürworten das umfassende Konzept mit empirischen Nachweisen, wonach der Gesamtbetrag der abgegrenzten Ertragsteuereffekte im Zeitablauf Veränderungen unterliegt. Eifler, G., Rückstellungen (1976), S. 145 f. nennt als Grund z. B. die Änderung der Steuersätze.

[2] Wenn die Berücksichtigung latenter Ertragsteuern mit besserem Einblick in die Lage der Unternehmung befürwortet wird, ist die Beschränkung auf die einmaligen Unterschiede eine willkürliche Informationsbeschränkung. Denn die Wiederholung der zeitlichen Unterschiede ist von verschiedenen, zum Zeitpunkt der erstmaligen Berücksichtigung noch nicht abschätzbaren Voraussetzungen abhängig (z. B. konstantes Produktionsprogramm und konstante Bilanzpolitik für das Beispiel der Abschreibungen).

[3] Vgl. Moxter, A., Bilanzlehre (1974), S. 415 ff.

deutsche Handelsbilanz wäre dafür die Bilanzfähigkeit durch Festlegung besonderer Kriterien noch ausdrücklich zu bestimmen.

(3) Latente Ertragsteueransprüche aus der Vorversteuerung von Erträgen bzw. Vorverlagerung von später abzugsfähigen Aufwendungen (Grundtypen (3) und (4)) sind nach geltendem Recht nicht bilanzfähig. Nach den Grundsätzen der EG-Richtlinie wäre die Bilanzfähigkeit mit Einschränkungen als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu befürworten. Unter Geltung des darin festgelegten Vorsichtsprinzips und unter Berücksichtigung der gegebenen Möglichkeit, den Informationsvorteil durch Berichterstattung im Anhang voll auszunutzen ohne zusätzliche Ungewißheitsfaktoren in die Bilanz hineinzutragen, ist die außerbilanzielle Erläuterung vorzuziehen.

(4) Latente Ertragsteueransprüche aufgrund von Verlustvorträgen sind nach geltendem Recht nicht bilanzfähig. Auch nach Anwendung der Grundsätze der EG-Bilanzrichtlinie ist die außerbilanzielle Erläuterung im Anhang der bilanziellen Erfassung in den Rechnungsabgrenzungen vorzuziehen.

(5) Auch die Erläuterung von latenten Ertragsteueransprüchen aufgrund von zeitlichen Unterschieden und Verlustvorträgen im Anhang scheidet dann aus, wenn ihre Realisierung nicht zweifelsfrei ist.

(6) Die zweckgerechte Erläuterung der Ertragsteuereffekte wird durch gesonderten Ausweis der zeitlichen Unterschiede erreicht. [1]) Die bilanzielle und außerbilanzielle Berücksichtigung latenter Ertragsteuern aufgrund zeitlicher Unterschiede und von Verlustvorträgen erfordert umfangreiche Aufzeichnungen, da grundsätzlich eine Einzelbewertung vorzunehmen ist. Die Zusammenfassung ähnlicher Posten und der Ausweis als Nettozugang und Nettoabgang für diese zusammengefaßten zeitlichen Unter-

---

[1]) Ein Vorschlag für die Gliederung der Erläuterungen im Anhang ist dieser Untersuchung als Anlage beigefügt.

schiede erleichtert nur den Ausweis, nicht die grundsätzlich erforderliche Aufzeichnung aller feststellbaren zeitlichen Unterschiede. Gegenüber den bisherigen Bilanzierungsarbeiten ist eine Mehrarbeit durch die zusätzlichen Aufzeichnungen zu erwarten.

2.3.3.2 Grundsätze für die Bewertung latenter Ertragsteuern in Bilanz und Anhang

Für die Bewertung der latenten Ertragsteuern sind zusammenfassend folgende Grundsätze anzuführen.

(1) Die Bewertung ist grundsätzlich als Einzelbewertung bezogen auf den einzelnen zeitlichen Unterschied vorzunehmen. Ähnliche zeitliche Unterschiede können zusammengefaßt werden.

(2) Die Anwendung eines einheitlichen Steuersatzes auf den Betrag der zeitlichen Unterschiede wird dadurch kompliziert, daß die Ertragsteuern aus zwei von unterschiedlichen Entscheidungsträgern beeinflußbaren Steuern bestehen. Außerdem ist die Gewerbesteuer bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig. Die Probleme der Ermittlung eines einheitlichen Steuersatzes können jedoch als lösbar gelten. Als anzuwendender Körperschaftsteuersatz wurde der Satz der Ausschüttungsbelastung anerkannt, da langfristig dieser Satz in der Unternehmung aufwandswirksam ist, und die Anwendung der Tarifbelastung von der Ausschüttungsentscheidung bei steuerlicher Wirksamkeit und nicht vom zeitlichen Unterschied abhängig ist.

(3) Anzuwenden ist der Steuersatz der Periode, in der sich der zeitliche Unterschied umgekehrt auswirkt. Dazu ist von den gegebenen Sätzen auszugehen. Bei Bekanntwerden von Änderungen in den Steuersätzen ist der Betrag der noch nicht fälligen Steuerverbindlichkeit bzw. des in den Erläuterungen ausgewiesenen Steueranspruchs bezogen auf den einzelnen Unterschied neu zu berechnen. Der zusätzliche Effekt auf den Steueraufwand ist gesondert in den Erläuterungen auszuweisen.

SCHLUSSBETRACHTUNG

Die vorliegende Analyse hat gezeigt, daß die Aufhebung des Maßgeblichkeitsprinzips mit erheblichen Konsequenzen für die Bilanzierung in der Handelsbilanz verbunden ist. Dies gilt nicht nur für die als Alternative zur gegenwärtigen Rechtslage dargestellte vollständige Loslösung der Handels- und Steuerbilanz. Auch eine Teillösung, wie z. B. die zuletzt von der Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft vorgeschlagene Aufhebung der rückwirkenden Maßgeblichkeit bei steuerlichen Sonderbewertungsregelungen [1]) bringt für die Handelsbilanz das Problem der Berücksichtigung der latenten Ertragsteuern in der Bilanz und/oder im Anhang (als im Sinne der EG-Richtlinie integriertem Bestandteil des Jahresabschlusses). Die bei der Kritik der Steuerreform angeführten Einwendungen, diese Trennung erfordere erhebliche Mehrarbeit, wird durch diese Untersuchung bestätigt. Umfangreichere Aufzeichnungen über die aufgetretenen zeitlichen Erfassungsunterschiede und deren Ertragsteuerkonsequenzen sind unvermeidlich, wenn als Alternative die - hier jedoch abgelehnte - faktische Einheitsbilanz gesehen wird. So bleibt die Frage, ob dem Nachteil für die Bilanzpraxis nicht wesentliche Vorteile gegenüberstehen, die diese Nachteile kompensieren. Diese Untersuchung ging davon aus, die Handelsbilanz als wichtiges Informationsinstrument nicht, wie es in verschiedenen bilanztheoretischen Untersuchungen geschehen ist, in Frage zu stellen. Vielmehr sollte das Problem der Vermeidung von Beein-

---

[1]) Vgl. o. V., Reform handelsrechtliche Rechnungspflegung (1978), S. 1292. V. WYSOCKI, K., 4. EG-Richtlinie (1979), S. 73, unterstützt diesen Vorschlag eines modifizierten Maßgeblichkeitsprinzips.

trächtigungen der wesentlichen, der Bilanz vom Gesetzgeber auferlegten Zwecksetzungen untersucht werden.
Mit der Preisgabe des Maßgeblichkeitsprinzips wird die, oft alleinige, Ausrichtung der Handelsbilanz auf einen ihr fremden Zweck, den der Beeinflussung der Steuerbemessungsgrundlage, beseitigt. Steuerliche Gesichtspunkte kommen nur noch in dem der Steuerverwaltung vorzulegenden Rechenwerk zum Tragen. Die Handelsbilanz kann dann wieder zu ihrem eigentlichen Zweck zurückfinden, einen Interessenausgleich der Handelsbilanzadressaten innerhalb der gesetzlichen Zwecke Ausschüttungsregelung und Informationsregelung anzustreben.
Die Frage, wie der von steuerlichen Gesichtspunkten - mit Ausnahme der entstehenden Konsequenzen für den Ertragsteueraufwand - unbeeinflußte Erfolgsausweis in der Handelsbilanz nach diesen gesetzlichen Handelsbilanzzwecken zu beurteilen ist, ist gleichbedeutend mit der Frage nach der verbesserten Aussagefähigkeit der Handelsbilanzinformationen.
Dem Bilanzzweck der Ausschüttungsregelung wird mit der offenen Berücksichtigung der Ertragsteuerkonsequenzen besser entsprochen als durch die Obernahme der steuerlichen Wertansätze in die Handelsbilanz. Der passive Ausweis der zukünftigen Ertragsteuerverpflichtungen erfüllt den Bilanzzweck der Ausschüttungssperre, da mit der automatischen Bindung von Aktivvermögen das für spätere Auszahlungsverpflichtungen erforderliche Mindesthaftungsvermögen nicht geschmälert wird. Die Handelsbilanz zeigt, in welchem Umfang - durch später mit umgekehrtem Vorzeichen sich auswirkende - zeitliche Unterschiede zu Ertragsteuerzahlungen führen können, obwohl der entsprechende handelsbilanzielle Gewinnausweis eine niedrigere Steuerbelastung erkennen läßt. Der Bericht über die vorgezogenen Ertragsteuerzahlungen

im Anhang (bzw. bei entsprechend anerkannten Bilanzansatzkriterien der aktive Ausweis periodengerecht zugeordneter Ertragsteuern) infolge jener zeitlicher Unterschiede, die zu einem vorweggenommenen Gewinnausweis in der Steuerbilanz führen, gibt dem Bilanzadressaten ebenfalls weitergehendere Informationen als das Negieren dieser Ertragsteuereffekte nach geltendem Recht. Auch ist hier, unter der Voraussetzung, daß die spätere Entwicklung der Unternehmung genügend hohe Gewinnausweise sicherstellt, die Kenntnis der Ertragsteuerkonsequenzen wesentlich für die Entscheidung über die Gewinnverteilung.

Die zweite Ausprägung des Jahresabschlußziels der Ausschüttungsregelung, die Regelung der Mindestausschüttung, kann mit diesen weitergehenden Informationen besser erreicht werden. Zumindest ist das in der Handelsbilanz ausgewiesene Ergebnis frei von steuerbilanzpolitisch motivierten Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen, wenn die im Anhang ausgewiesenen Ertragsteueraufwendungen diesem Gewinnausweis entsprechen.

Die Frage, ob die zusätzlichen Informationen im Sinne des dritten Jahresabschlußziels der Informationsregelung von den Bilanzlesern wirklich als Verbesserung des Einblicks in die Vermögens- und Ertragslage anerkannt werden, kann derzeit nur durch Vermutungen beantwortet werden. Zur Beurteilung des Werts dieser zusätzlichen Informationen wäre z.B. eine Analyse der Auswirkungen der Änderung von Rechnungslegungsverfahren auf die Entscheidung der Aktionäre notwendig. In den USA wurde dies von BEAVER und DUKES für das Beispiel der Einführung der interperiodischen Ertragsteuerzurechnung nach dem "Deferred Concept" versucht. In Anerkennung der These vom effizienten

Kapitalmarkt [1]) kommen sie zu dem Ergebnis, daß der Entscheidung des APB für die bilanzielle interperiodische Ertragsteuerzuordnung zuzustimmen ist. [2]) Diese Ansicht ist nicht unbestritten. So stellen BAETGE und BALLWIESER als Ergebnis weiterer Untersuchungen in den USA fest, daß sich die Marktpreise von Aktien nur ändern, wenn die Informationen auf realen ökonomischen Tatbeständen beruhen; eine Änderung der Rechnungslegungsmethode allein kann die Marktpreise in einem effizienten Kapitalmarkt nicht ändern. [3]) Trotz dieser ablehnenden Feststellungen bleibt festzuhalten, daß in den Jahresabschlüssen Informationen enthalten sind, die sowohl für Aktienpreisbildung wie auch für die individuellen Investitionsentscheidungen von Bedeutung sind. [4]) Die Informationen über den periodengerecht zugeordneten Ertragsteueraufwand sind nach Meinung des Verfassers für die Beurteilung der finanziellen Lage der Unternehmung von wesentlicher,

---

[1]) Zur Problematik dieser Untersuchungen vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformation und Kapitalmarkt (1974), S. 647 ff. Er stellt fest, daß grundsätzlich die Möglichkeit besteht, auf Basis der Effizienzthese die Wirkungen alternativer Rechnungslegungsverfahren hinsichtlich ihres Informationsgehalts zu messen und in eine Rangordnung zu bringen (S. 656).

[2]) Vgl. Beaver, W. H./Dukes, R. E., Interperiod Tax Allocation (1972), S. 331: "It is a correct decision in the sense that it requires a method which is most consistent with the information impounded in an efficient determination of security prices." Auf empirischer Basis untersucht, kommen sie zu demselben Ergebnis. Vgl. dies., Empirical Results (1973), S. 558.

[3]) Vgl. Baetge, J./Ballwieser, W., Bilanzpolitischer Spielraum (1977), S. 204. Sundem, D. L./Felix, W. L., Tax Allocation (1976), S. 391 ff. kommen auch zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Messung dieser Auswirkungen (S. 395).

[4]) Vgl. Coenenberg, A. G., Jahresabschlußinformation und Kapitalmarkt (1974), S. 657.

wenngleich nicht allein ausschlaggebender Bedeutung. Der Stellenwert, den die international anerkannten Bilanzierungsgrundsätze diesem Ausweis beilegen, wie auch die Aufnahme dieser Grundsätze in die EG-Bilanzrichtlinie zeigt, ist ein Indiz in dieser Richtung.

Erläuterungen zur Bilanz zum .....

Zu Steuerrückstellungen

..... Ertragsteuern (vereinfacht ohne Aufspaltung in Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer):

1. Steuerschuld lt. Veranlagung (Steuerbilanz)
2. latente Ertragsteuerschuld

Stand zu Beginn des Geschäftsjahres
./. Verbrauch infolge wirksamer zeitlicher Unterschiede
\+ Zuführung infolge neu aufgetretener zeitlicher Unterschiede
\+ ./. Zuführung infolge Neuberechnung früher gebildeter Rückstellungen wegen Erhöhung/Auflösung wegen Verminderung des Steuersatzes.
= Stand am Ende des Geschäftsjahres.

3. Gesamtbetrag (Summe 1 und 2)

Erläuterung zur Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr ....

Zu Steuern vom Einkommen und Ertrag

1. Steueraufwand lt. Steuerbilanz
2. Latente Ertragsteuerabgrenzungen (bilanziell erfaßt)
3. Neuberechnung noch nicht fälliger latenter Ertragsteuerverpflichtungen (bilanziell erfaßt)
4. Ertragsteueraufwand lt. Gewinn- und Verlustrechnung (Summe 1 - 3)
5. Nicht bilanzierte latente Ertragsteuern
6. Periodengerecht zugeordneter Ertragsteueraufwand des Geschäftsjahres (Summe 4 und 5)

Auswirkungen auf den Ertragsteueraufwand

zu 2):

1	Abgrenzung von Ertragsteuern, die erst in späteren Geschäftsjahren fällig werden, d. h. Ertragsteuern ** auf:	
1.1	Erträge des Geschäftsjahres, die in Folgejahren steuerpflichtig werden (Erfassungsunterschiede von Grundtyp (1)) *	
1.2	Steuerlich vorgezogene Aufwendungen späterer Geschäftsjahre (Erfassungsunterschiede von Grundtyp (2)) *	
1.3	Zuführung infolge neu entstandener zeitlicher Unterschiede (Summe 1.1 und 1.2)	+
2	Verbrauch von Ertragsteuerabgrenzungen, die in früheren Geschäftsjahren aufwandswirksam abgegrenzt wurden, d. h. Ertragsteuern *** auf:	
2.1	(wie 1.1) *	
2.2	(wie 1.2) *	
2.3	Verbrauch infolge Wirksamkeit zeitlicher Unterschiede (Summe 2.1 und 2.2).	./.
3	Bilanziell erfaßte latente Ertragsteuerabgrenzungen	

Anlage
Blatt

Auswir
kungen
auf de
Ertrag
steuer
aufwan

zu 5):

1	Abgrenzung von Ertragsteuerzahlungen, die späteren Geschäftsjahren aufwandswirksam zuzurechnen sind, d. h. Ertragsteuern ** auf:	
1.1	Steuerpflichtige Erträge des Veranlagungszeitraums, die in Folgeperioden handelsbilanziell vereinnahmt werden (Erfassungsunterschiede vom Grundtyp (3)) *	
1.2	Aufwendungen, die erst in folgenden Veranlagungszeiträumen steuerlich abzugsfähig sind (Erfassungsunterschiede vom Grundtyp (4)) *	
1.3	Gesamtbetrag späteren Perioden als Aufwand zuzuordnender Ertragsteuerzahlungen	./.
2	Auflösung der Abgrenzung von Ertragsteuerzahlungen *** früherer Perioden, da sie Aufwand des Geschäftsjahres sind:	
2.1	(wie 1.1) *	
2.2	(wie 1.2) *	
2.3	Verbrauch infolge Wirksamkeit der zeitlichen Unterschiede	+
3	Neuberechnung noch nicht aufgelöster aktiver Ertragsteuerzahlungen früherer Perioden, infolge entweder Erhöhung des Steuersatzes bzw. Einführung neuer Steuern oder	./.
	Verminderung des Steuersatzes bzw. Wegfall von Ertragsteuern	+
4	Übertrag	

		Auswirkungen auf den Ertragsteueraufwand
4	Übertrag	
5	Latente Ertragsteuerabgrenzungen ** aus Verlustvorträgen:	
5.1	Abgrenzung von Ertragsteuerminderungen folgender Geschäftsjahre im Verlustjahr	./.
5.2	Auflösung von Abgrenzungen aus früheren Verlusten	+
5.3	Neuberechnung noch nicht aufgelöster Ertragsteuerabgrenzungen aus Verlustvorträgen infolge entweder	
	Erhöhung des Steuersatzes bzw. Einführung neuer Steuern oder	./.
	Verminderung des Steuersatzes bzw. Wegfall von Ertragsteuern	+
5.4	Gesamtbetrag der Ertragsteuerabgrenzung aus Verlustvorträgen	
6	Gesamtbetrag der bilanziell nicht berücksichtigten Ertragsteuerabgrenzungen	

---

* Einzeln erläutert (Aufgliederung).

** Anwendung des, für den einzelnen Unterschied bei Auswirkung zu erwartenden Steuersatzes.

*** Anwendung des Steuersatzes der Periode, da bei Änderungen bzw. zu erwartenden Änderungen in der Periode des Bekanntwerdens eine neue Berechnung erfolgt.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A.	- Abschnitt
a. A.	- anderer Ansicht
AAA	- American Accounting Association
Abs.	- Absatz
aF	- alte Fassung
AfA	- Absetzung für Abnutzung
AG	- Die Aktiengesellschaft
AICPA	- American Institute of Certified Public Accountants
AktG	- Aktiengesetz
Anm	- Anmerkung
APB	- Accounting Principles Board
AO	- Abgabenordnung
AR	- The Accounting Review
Art.	- Artikel
Aufl.	- Auflage
BB	- Der Betriebs-Berater
Bd.	- Band
BdF	- Bundesminister der Finanzen
BFH	- Bundesfinanzhof
BFuP	- Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	- Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl	- Bundesgesetzblatt
BGH	- Bundesgerichtshof
BMWF	- Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
BStBl	- Bundessteuerblatt
BVerfG	- Bundesverfassungsgericht

BWL	- Betriebswirtschaftslehre
bzw.	- beziehungsweise
DB	- Der Betrieb
ders.	- derselbe
d. h.	- das heißt
Diss.	- Dissertation
DM	- Deutsche Mark
DStR	- Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	- Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A
ebd.	- ebenda
EFG	- Entscheidung der Finanzgerichte
EG	- Europäische Gemeinschaft
Erl.	- Erlaß
ESt	- Einkommensteuer
EStDV	- Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	- Einkommensteuergesetz
EStR	- Einkommensteuer-Richtlinien
etc.	- et cetera
EWG	- Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FA	- Finanzamt
f.	- folgende
ff.	- fortfolgende
FG	- Finanzgericht
FN	- Fachnachrichten
FR	- Finanz-Rundschau
gem.	- gemäß
GewSt	- Gewerbesteuer
GewStG	- Gewerbesteuergesetz

GewStR	- Gewerbesteuer-Richtlinien
ggf.	- gegebenenfalls
GmbH	- Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Rdsch.	- GmbH-Rundschau
GmbHG	- GmbH-Gesetz
GoB	- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
Gr. S.	- Großer Senat
HdW	- Handbuch der Wirtschaftswissenschaften
HFR	- Höchstrichterliche Finanzrechtssprechung
HGB	- Handelsgesetzbuch
h. m.	- herrschende Meinung
Hrsg.	- Herausgeber
hrsg.	- herausgegeben
IASC	- International Accounting Standards Committee
i. d. R.	- in der Regel
i. V. m.	- in Verbindung mit
IWB	- Internationale Wirtschaftsbriefe
JOA	- The Journal of Accountancy
KG	- Kommanditgesellschaft
KO	- Konkursordnung
KSt	- Körperschaftsteuer
KStDV	- Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	- Körperschaftsteuergesetz
KStR	- Körperschaftsteuer-Richtlinien
NB	- Neue Betriebswirtschaft
Nr.	- Nummer
NSt	- Neues Steuerrecht von A - z
NWB	- Neue Wirtschafts-Briefe

o.a.	- oben angeführt
OLG	- Oberlandesgericht
o. V.	- ohne Verfasserangabe
rd.	- rund
Rn.	- Randnummer
RFH	- Reichsfinanzhof
RGBl	- Reichsgesetzblatt
RIW/AWD	- Recht der internationalen Wirtschaft/Außenwirtschaftsdienst
RStBl	- Reichtssteuerblatt
S.	- Seite
SEC	- Securities and Exchange Commission
sog.	- sogenannte(r)
Sp.	- Spalte
StAnpG	- Steueranpassungsgesetz
StbJb	- Steuerberater-Jahrbuch
StBp	- Steuerliche Betriebsprüfung
Stpfl.	- Steuerpflichtiger
StKongRep	- Steuer(berater) Kongress Report
StuR	- Steuer und Recht
StuW	- Steuer und Wirtschaft
Tz.	- Textziffer
u.a.	- unter anderem
UmwStG	- Umwandlungssteuergesetz
v.	- vom
Verf.	- Verfasser
vgl.	- vergleiche
vol.	- volume
VSt	- Vermögensteuer
VStG	- Vermögensteuergesetz

VStR	- Vermögensteuer-Richtlinien
WPg	- Die Wirtschaftsprüfung
z. B.	- zum Beispiel
ZfB	- Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	- Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	- Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	- Zeitschrift für das gesamte Gesellschaftsrecht

Literaturverzeichnis

Verschiedene der an dieser Stelle angeführten Schriften haben neben der Erstveröffentlichung Wiederabdrucke erfahren. Es wurde darauf verzichtet, auf die Erstveröffentlichungen zurückzugreifen; die im Text und im Literaturverzeichnis angeführte Jahreszahl bezieht sich jeweils auf die hier verwendete Veröffentlichung.

Zitierweise: Die im Text angeführten Kurztitel werden nach Nennung des oder der Autoren in Klammern wiedergegeben.

ADLER/DÜRING/SCHMALTZ (Handkommentar): Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft. Handkommentar, Bd. 1: Rechnungslegung, 4. Auflage, Stuttgart 1968

ALBACH, H. (Betriebswirtschaftslehre heute): Stand und Aufgaben der Betriebswirtschaftslehre heute, ZfB 1967, S.446 ff.

ALBACH, H. (Rückstellungen): Die Bilanzierung von Rückstellungen in der Ertragsteuerbilanz, StBJb 1967/68, S. 305 ff.

ALBACH, H. (Synthetische Bilanztheorie): Grundgedanken einer synthetischen Bilanztheorie, ZfB 1965, S. 21 ff.

ALSHEIMER, H. (Einhundert Jahre Maßgeblichkeit): Einhundert Jahre Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, ZfB 1974, S. 841 ff.

ASCHER, T. (Steuerbilanz): Die Steuerbilanz. Ihre Entstehung und Gestalt, Essen 1958

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (Hrsg.) (International Accounting): Report of the Committee on International Accounting in: Committee Reports. Supplement to Vol. XLXI 1976, AR 1976, S. 70 ff.

AUFERMANN, E. (Steuerbilanz): Die Steuerbilanz als Forschungsobjekt der vergleichenden Steuerbetriebslehre WPg 1954, S. 394 ff. und 412 ff.

BAUMBACH/HUECK (AktG): Aktiengesetz, 13. Aufl., 1968

BACHMAYR, K. E. (Bundesfinanzhof): Bundesfinanzhof gegen Überbewertung in der Handelsbilanz, BB 1976, S. 561 ff.

BEAVER, W. H./DUKES, R. E. (Emperical Results): Interperiod Allocation and -Depreciation Methods: Some Emperical Results, AR 1973, S. 549 ff.

BEAVER, W. H./DUKES, R. E. (Interperiod Tax Allocation): Interperiod Tax Allocation, Earnings Expectations, and the Behavior of Security Prices, AR 1972, S. 320 ff.

BAETGE, J. (Rechnungslegungszwecke): Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.) Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 11 ff.

BAETGE, J./BALLWIESER, W. (Bilanzpolitischer Spielraum): Zum bilanzpolitischen Spielraum der Unternehmensleitung, BFuP 1977, S. 199 ff.

BALLERSTEDT, K. (Unternehmensrechtsreform): Bilanzrecht und Unternehmensrechtsreform, ZfB 1965, S. 1 ff.

BANKMANN, J. (Latente Ertragsschulden): Latente Ertragsschulden im Jahresabschluß, Journal UEC 1968, S. 61 ff.

BAREIS, H. P. (Maßgeblichkeitsprinzip): Zur Reform des Maßgeblichkeitsprinzips WPg 1972, S. 498 ff.

BARTH, K. (Grundsätze): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich - ein geschichtlicher Aufriß, ZfhF 1963, S. 384 ff.

BARTKE, G. (Rückstellungen): Rückstellungen für Bergschäden, Gruben- und Schachtversatz nach aktienrechtlichen und steuerlichen Grundsätzen, zugleich eine Stellungnahme zu Kulla, P. L., Rückstellungen für Bergbauwagnisse, DB 1978, Beilage 4/78.

BAUER-KADOLSKI, G. (Finanzierung mittels Steuervergünstigungen): Nochmals: Vorübergehende Finanzierung mittels Steuervergünstigungen, WPg 1953, S. 100 f.

BAUMBACH/HUECK (AktG): Kurzkommentar zum Aktiengesetz, 13. Aufl., München 1968

BECKERLE, D. (Rechnungslegungsvorschriften der USA): Die Rechnungslegungsvorschriften der USA und die Rolle der Securities and Exchange Commission (SEC), IWB Fach 8 USA Gruppe 3 1978, S. 265 ff.

BEERMANN, K./FÖLLING, F./SPERL, A. (Zusatzinformationen): Zusatzinformationen zum Jahresabschluß, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.), Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Leffson, Düsseldorf 1976, S. 191 ff.

BENDER, H. (Ausfuhrförderungsrücklage): Behandlung der Ausfuhrförderungsrücklage beim handelsrechtlichen Jahresabschluß, WPg 1952, S. 448 ff.

BENGS, W.-R. (Steuerliche Harmonisierungsbestrebungen): Stand der steuerlichen Harmonisierungsbestrebungen in der Europäischen Gemeinschaft, WPg 1977, S. 625 ff.

BETZL, G. W. (Gewinnermittlung in USA): Steuerliche und kaufmännische Gewinnermittlung in USA, Diss. Nürnberg 1962

BEVIS, D. J./PERRY, R. E. (Accounting for Income Taxes): Accounting for Income Taxes. An Interpretation of APB Opinion No. 11, New York, 1969

BIEG, H. (Bewertung und Handelsbilanz): Wider den Ausschließlichkeitsanspruch der Bewertungsvorschriften bei der Bestimmung des Inhalts der Handelsbilanz, StuW 1976, S. 339 ff.

BIENER, H. (Auswirkungen der 4. und 7. EG-Richtlinie): Die möglichen Auswirkungen der Vorschläge für eine vierte und siebte gesellschaftsrechtliche EG-Richtlinie auf die steuerliche Gewinnermittlung, GmbH-Rdsch. 1978, S. 14 ff.

BIENER, H. (Harmonisierung der Konzernrechnungslegung): Die Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in der Europäischen Gemeinschaft nach dem Vorschlag für eine Siebente gesellschaftsrechtliche Richtlinie, DB 1977, S. 1831 ff.

BIENER, H. (Informationsgehalt): Auswirkungen der Vierten Richtlinie der EG auf den Informationsgehalt der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, BFuP 1979, S. 1 ff.

BIERGANS, E. (Einkommensteuer): Einkommensteuer und Steuerbilanz, München 1978

BIERGANS, E. (Bewertung): Zum Problem der Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten in Handels- und Steuerbilanz, Brauwelt 1967, S. 505 ff.

BIERGANS, E.: Investitionsrechnung, Nürnberg 1973

BIRKHOLZ, H. (Aktuelle Fragen): Aktuelle Fragen aus dem Bilanzsteuerrecht, FR 1974, S. 206 ff.

BISCHOFBERGER, W. (Rechenschaftslegung): Die Beeinflussung der Rechenschaftslegung durch die Interessengruppen der Aktiengesellschaft, Diss. München 1971

BLACK, H. A. (Interperiod Allocation): Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes, New York, 1966

BLOHM, H. (Betriebliches Berichtswesen): Betriebliches Berichtswesen und Rechnungswesen, in: Layer, M./Strebel, H. (Hrsg.), Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik. Festschrift für G. Krüger, Berlin 1969

BÖRNER, D. (Rechnungswesen): Das Rechnungswesen als Gegenstand unternehmerischer Entscheidungen, Habilitationsschrift München 1966

BOLSENKÖTTER, H. (Anmerkungen): Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag. Anmerkungen zu dem Beitrag von Prof. Dr. Dieter Schneider in WPg 1971 S. 607, WPg 1972, S. 179 ff.

V. BORCKE, M.(Eigenständigkeit der Handelsbilanz): Eigenständigkeit der Handelsbilanz und die Bilanzierung von aufgeschobenen Ertragsteuern, WPg 1971, S. 648 ff.

BORDEWIN, A. (Sonderabschreibungen): Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz - Zuschreibungen in der Handelsbilanz, BB 1974, S. 1432 ff.

BÖHLER, O./SCHERPF, P. (Bilanz): Bilanz und Steuern, 7. Aufl. München 1971

BUNDESMINISTER FÜR WIRTSCHAFT UND FINANZEN (Hrsg.) (Referenten-Entwurf): Referenten-Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1974 (EStG 1974), Bonn 1971

BURGERT, R. (Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden): Gemeinsamkeiten und Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz in den Niederlanden, Journal UEC 1973, S. 49 ff.

BUSSE VON COLBE, W. (Beteiligungen): Zum Bilanzansatz von Beteiligungen, ZfbF 1972, S. 145 ff.

BUSSE VON COLBE, W. (Harmonisierung): Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft durch die vierte Richtlinie des Rates, ZfbF 1974, S.636 ff.

BUSSE VON COLBE, W. (Harmonisierung der Konzernrechnungslegung): Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in den Europäischen Gemeinschaften durch die 7. Richtlinie des Rates, ZfbF 1976, S. 667 ff.

BUSSE VON COLBE, W. (Vereinheitlichung des Konzernabschlusses): Vereinheitlichung des Konzernabschlusses in der EG, ZGR 1977, S. 662 ff.

CHRISTOFFERS, R. (GOB): Die Grundlagen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, BFuP 1970, S. 78 ff.

COENENBERG, A. G. (Ertragsteuerliche Bilanzierung): Ziele und Zielkonflikte der ertragsteuerlichen Bilanzierung, ZfB 1972, S. 219 ff.

COENENBERG, A. G. (Jahresabschluß): Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, München 1974

COENENBERG, A. G. (Jahresabschlußinformationen): Unternehmensexterne Jahresabschlußinformationen. Eine Untersuchung zum Informationswert des Jahresabschlusses, unveröffentlichte Habilitationsschrift, Köln 1969

COENENBERG, A. G. (Jahresabschlußinformation und Kapitalmarkt): Jahresabschlußinformation und Kapitalmarkt. Zur Diskussion empirischer Forschungsansätze und -ergebnisse zum Informationsgehalt für Aktionäre, ZfbF 1974, S. 647 ff.

COENENBERG, A. G./EIFLER, G. (Neue Aspekte): Neue Aspekte der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften nach dem geänderten Vorschlag einer vierten EWG Richtlinie, GmbH-Rdsch. 1974, S. 249 ff.

COMMERCE CLEARING HOUSE (Hrsg.): (International Revenue Code): Income, Estate and Gift Tax Provisions. Internal Revenue Code. Including 1964 Amendments, Chicago 1964

COMMERCE CLEARING HOUSE (Hrsg.) (Income Tax Regulations): Income Tax Regulations as of August 15, 1958. "Final" and "Proposes" - Under 1954 Code, Chicago 1958

COMMERCE CLEARING HOUSE (Hrsg.): 1979 Federal Tax Course, Chicago 1978

CURTIUS-HARTUNG, R. (Immaterielle Werte): Immaterielle Werte - ohne Firmenwert - in der Ertragsteuerbilanz StbJb. 1969/70, S. 325 ff.

DIETZ, H. (Geld- und Sachwertänderungen): Die Berücksichtigung von Geld- und Sachwertänderungen in Kapitalflußrechnungen, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.) Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 273 ff.

DIETZ, H. (Normierung): Die Normierung der Abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, Opladen 1971

DITKOFF, J. A. (Financial Tax Accounting): Financial Tax Accounting at the Crossroads, JoA August 1977, S. 69 ff.

DÖLLERER, G. (Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft): Die Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Personenhandelsgesellschaft nach Handelsrecht und Steuerrecht, WPg 1977, S. 81 ff.

DÖLLERER, G. (Bilanzrecht): Das Bilanzrecht in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1974/75, S. 142 ff.

DÖLLERER, G. (Entstehung und Ermittlung): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, S. 654 ff.

DÖLLERER, G. (Maßgeblichkeit in Gefahr): Maßgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, S. 1333 ff.

DÖLLERER, G. (Rechtsprechung der BFH): Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Wirtschaftsprüfung, in: Busse von Colbe, W./Lutter, M. (Hrsg.) Wirtschaftsprüfung heute: Entwicklung oder Reform, Wiesbaden 1977, S. 185 ff.

DREGER, K.-M. (Konzernabschluß): Der Konzernabschluß. Grundsätze ordnungsmäßiger Konsolidierung. Konzernrechnungslegung nach Aktienrecht 1965 in Anlehnung an Technik und Praxis in den USA, Wiesbaden 1969

DRUKARCZYK, J. (Interpretation des § 156 Abs. IV): Zur Interpretation des § 156 Abs. IV Aktiengesetz, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider,D.(Hrsg.):Bilanzfragen.Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 119 ff.

DRUMM, H.J. : Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen, ZfbF 1972, S.651 ff.

DUCKSTEIN, F. (Handels- und Steuerbilanz): Handelsbilanz und Steuerbilanz unter Berücksichtigung der Einheitsbilanz, Diss. Nürnberg 1964

DZIADKOWSKI, D. (Steuerbilanzgewinn): Die Elemente des Steuerbilanz-Gewinns, Diss. Köln 1974

ECKHARDT, W. (Maßgeblichkeit): Die Maßgeblichkeit der handelsbilanz für die Steuerbilanz, BB 1960, S. 1213 ff.

EGNER, H. (Bilanzen): Bilanzen. Ein Lehrbuch zur Bilanztheorie, München 1974

EIFLER, G. (Rückstellungen): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Rückstellungen, Düsseldorf 1976

ENGELS, W. (Bemerkungen): Bemerkungen zu den Bilanztheorien von Moxter und Stützel, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.), Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 31 ff.

ENGELS, W. (Bewertungslehre): Betriebswirtschaftliche Bewertungslehre im Lichte der Entscheidungstheorie, Köln und Opladen 1962

FASOLD, R. (Entwicklungshilfe - Steuergesetz): Das neue Entwicklungshilfe-Steuergesetz 1974, AG 1974, S. 282 ff.

FEDERMANN, R. (Bilanzierung): Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht. Gemeinsamkeiten, Unterschiede, Interdependenzen in systematischer Übersicht und unter besonderer Berücksichtigung der aktienrechtlichen Rechnungslegung, 4. Aufl., Bielefeld 1978

FINK, H. (Equipment - Leasing): Equipment - Leasing in Bilanz und Steuer, in: Leasing Handbuch 1973, Frankfurt/Main 1973, S. 221 ff.

FLÄMIG, C. (Umkehrung): Die Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, DB 1968, S. 2045 ff.

FLECK, A./TIETZE, H. (4. EG-Richtlinie): 4. EG-Richtlinie und Bilanzsteuerrecht, DB 1978, Beilage 15/78.

FLUME, W. (Leasing - Verhältnisse): Die Frage der bilanziellen Behandlung von Leasing-Verhältnissen, DB 1973, S. 1661 ff.

FORSTER, K.-H. (Ausschüttungen einer Tochtergestellschaft): Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft (AktG 1965 §§ 149, 151, 157), AG 1976, S. 40 ff.

FORSTER, K.-H. (Leasing - Stellungnahme): Zur Leasing-Stellungsnahme des HFA, WPg 1973, S. 81 ff.

FORSTER, K.-H.(Publizitätsgesetz): Ausgewählte Fragen zur Rechnungslegung nach dem Publizitätsgesetz, WPg 1972, S. 469 ff.

FORSTER, K.-H./VÖKER, F. J. (Gegenüberstellung ausgewählter Rechnungslegungsvorschriften): Gegenüberstellung ausgewählter Rechnungslegungsvorschriften nach dem Aktiengesetz 1965/Regierungsentwurf eines GmbH-Gesetzes/Entwurf einer 4. EWG-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften/Entwurf einer EWG-Verordnung über die Satzung einer Europäischen Aktiengesellschaft, Düsseldorf 1973

FREERICKS, W. (Bilanzierungsfähigkeit): Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln/Berlin/Bonn/München 1976

FREY, G. (4. EG-Richtlinie): Die Behandlung steuerlicher Sachverhalte nach der 4. EG-Richtlinie, BB 1978, S. 1225 ff.

FRIEDERICH, H. (Schwebende Geschäfte): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, Düsseldorf 1975

FOLLING, F. (GoB für Vorräte): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976

FÜRST, R. (Bilanzierungsgrundsätze): Bilanzierungsgrundsätze in der Praxis, Essen 1956

GAIL, W. (Begriff der eigenständigen Steuerbilanz): Zur Einführung des Begriffs einer eigenständigen Steuerbilanz, WPg 1971, S. 320 ff.

GAIL, W. (Steuerliche Anerkennung): Steuerliche Anerkennung aktienrechtlicher Aktivierungsverbote, WPg 1969, S. 273 ff.

GAIL, W. (Zur Diskussion): Zur Diskussion über die Einführung einer eigenständigen Steuerbilanz, WPg 1972, S. 493 ff.

GAIL, W. (Wirtschaftsgut): Der Begriff des Wirtschaftsgutes und seine aktuelle Bedeutung im Steuerrecht, BB 1977, S. 135 ff.

GEBHARDT (Bilanzsteuerrecht): Grundsätzliches aus dem Bilanzsteuerrecht, DStZ 1939, S. 453 ff.

GEIS, J. Rückstellungsfähigkeit von Ausbildungskosten?, DB 1978, S. 409 ff.

GERARD, W./SÖFFING, G. (Einkommensteuerreformgesetz): Das Einkommensteuerreformgesetz, FR 1974, S. 361 ff.

HESSELP, E. (Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft): Der Ausweis der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der aktienrechtlichen Bilanz, WPg 1978, S. 93 ff.

GINTROWSKI, G./MARETTEK, A. (Betriebliche Steuerfinanzpolitik): Bemerkungen zu Entscheidungen für die betriebliche Steuerfinanzpolitik, StuW 1972, S. 231 ff.

GLADE, A. (Bilanzierung der Einkommensteuer): Die Bilanzierung der Einkommensteuer insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Bilanzkritik, WPg 1968, S. 237 ff.

GÖRBING, H. (Schwebende Geschäfte): Schwebende Geschäfte bei der steuerlichen Gewinnermittlung und bei der Vermögensbesteuerung, NSt 1968, 730/001, S. 1 ff.

GRASS, A. (Bilanzsteuerrecht): Wandlungen im Bilanzsteuerrecht, StuW 1969, S. 605 ff.

GREIFENHAGEN, H. (Betriebseinrichtungskosten): Zur Aktivierung von Betriebseinrichtungskosten, Angleichung des Bilanzierungsrechts und des Steuerrechts der GmbH an aktienrechtliche Grundsätze, GmbH- Rdsch. 1964, S. 3 ff.

GROENENBORN, G. (Bilanzänderungen): Bilanzänderungen in Verbindung mit Betriebsprüfungen, StBJb 1973/74, S. 405 ff.

GROTZINGER, S. (Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung): Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und ihre Berücksichtigung bei der steuerlichen Gewinnermittlung. Eine vergleichende Untersuchung des deutschen und französischen Rechts im Hinblick auf die Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen für die Besteuerung der Unternehmensgewinne in den Ländern der Europäischen Gemeinschaft, Diss. Mannheim 1974

GSCHWENDTNER, H. (Vorabausschüttungen): Vorabausschüttungen bei einer GmbH nach Handels- und Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Körperschaftsteuergesetzes 1977, BB 1975, S. 701 ff.

GUTENBERG, E. (Bilanztheorie): Bilanztheorie und Bilanzrecht, ZfB 1965, S. 13ff.

HARTMANN, E./SCHOFFENHAUER, W.(Equity-Methode) :Bilanzansatz von Beteiligungen nach der "Equity-Methode",DB 1975,S.701

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Entwurf zur Körperschaftsteuerreform):Entwurf einer Verlautbarung zu den Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf die Rechnungslegung, WPg 1977, S. 38 f .

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Stellungnahme 3/76): Stellungnahme HFA 3/76: Zur Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften nach aktienrechtlichen Grundsätzen, WPg 1976, S. 591 ff.

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Stellungnahme 1/73): Stellungnahme HFA 1/73: Zur Berücksichtigung von Finanzierungs-Leasing-Verträgen im Jahresabschluß des Leasing-Nehmers, WPg 1973, S. 101 f.

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Stellungnahme 2/1967): Stellungnahme HA 2/1967: Zur Rechnungslegung im Konzern, WPg 1967, S. 488 ff.

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Stellungnahme 1/1967): Stellungnahme 1/1967: Die Behandlung der steuerfreien Rücklage gemäß Gesetz zur Förderung der Verwendung von Steinkohle in Kraftwerken bei der handelsrechtlichen Bilanzierung, WPg 1967, S. 214 f.

HAUPTFACHAUSSCHUSS DES INSTITUTS DER WIRTSCHAFTSPRÜFER (Stellungnahme 2/1965): Stellungnahme HFA Nr. 2/1965:Ausweis von nach §6 b EStG behandelten Vorgängen im Jahresabschluß der Aktiengesellschaft, WPg 1965, S. 611

HAUSCHILDT, J. (Bilanzanalyse): Entwicklungslinien der Bilanzanalyse, ZfbF 1971, S. 335 ff.

HAVERMANN, H. (Berücksichtigung von Preissteigerungen II): Zur Berücksichtigung von Preissteigerungen in der Rechnungslegung der Unternehmen (Teil II), WPg 1974, S. 445 ff.

HAVERMANN, H. (Bilanzierung von Beteiligungen): Zur Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Einzel- und Konzernabschlüssen. Einige Anmerkungen zum Equity-Accounting, WPg 1975, S. 233 ff.

HAVERMANN, H. (IASC-Statements): IASC-Statements und EG-Richtlinien, WPg 1978, S. 365 ff.

HAVERMANN, H. (Leasing): Leasing. Eine betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Untersuchung, Düsseldorf 1965

HEIGL, A. (Umweltschutz): Abschreibungen bei Investitionen für den Umweltschutz, StuW, 1976, S. 240 ff.

HEINEN, E. (Bilanz): Bilanz, handelsrechtliche, in: HWB Bd. I/1, 4. Aufl., Stuttgart 1974, S. 866 ff.

HEINEN, E. (Einführung): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., Wiesbaden 1977

HEINEN, E. (Entscheidungslehre): Industriebetriebslehre als Entscheidungslehre, in: Heinen, E. (Hrsg.), Industriebetriebslehre. Entscheidungen im Industriebetrieb, 5. Aufl., Wiesbaden 1976, S. 25 ff.

HEINEN, E.: Handelsbilanzen, 8. Aufl., Wiesbaden 1976

HEINEN, E. (Kennzahlen): Betriebliche Kennzahlen - Eine organisatorische und kybernetische Analyse, in: Linhardt, H./Penzkofer, P./Scherpf, P. (Hrsg.), Dienstleistungen in Theorie und Praxis. O. Hintner zum 70. Geburtstag, Stuttgart 1970, S. 227 ff.

HEINEN, E. (Zielsystem): Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen. Das Zielsystem der Unternehmung, 3. Aufl., Wiesbaden 1976

HEINEN, E./DIETEL, B. (Wertfreiheit): Zur "Wertfreiheit" in der Betriebswirtschaftslehre (I) ZfB 1976, S. 1 ff.

HEINEN, E./SABATHIL, P.: Informationswirtschaft, in: Heinen, E. (Hrsg.), Industriebetriebslehre. Entscheidungen im Industriebetrieb, 5. Aufl., Wiesbaden 1976

HEINZE, G. S. (Firmenwert): Die Behandlung des derivativen negativen Geschäftswerts in der Handels- und Steuerbilanz sowie bei der Einheitsbewertung, DB 1976, S. 214 ff.

HERMANN/HEUER (ESt und KSt): Kommentar zur Einkommensteuer einschließlich Lohnsteuer und Körperschaftsteuer, 12. Aufl., Köln-Marienburg 1950/78

HERRING III, H. C./JACOBS, F. A. (deferred tax credits): the expected behavior of deferred tax credits, JOA August 1976, S. 52 ff.

HERZIG, N. (Zuschreibungen): Zuschreibungen in der Handelsbilanz nach vorausgegangenen steuerlichen Sonderabschreibungen, DB 1977, S. 1077 ff.

HINTZEN, L. (Kapitalgesellschaften in den Niederlanden): Besteuerung der Kapitalgesellschaften in den Niederlanden im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland, Köln 1975

HOFFMANN, F. (Rechnungswesen als Subsystem): Das Rechnungswesen als Subsystem der Unternehmung, ZfB 1971, S. 363 ff.

HOMMELHOFF, P. (Aktienrechtliche Pflichtprüfung): Die aktienrechtliche Pflichtprüfung - eine Zwischenbilanz. - Gedanken zum Buch "Wirtschaftsprüfung heute" Entwicklung oder Reform -, AG 1977, S. 237 ff.

HORVÁTH, P. (Gewinnbegriff): Gewinnbegriff und Zweck - Mittel - Denken, ZfbF 1977, S. 21 ff.

HUECK, G. (Gewinnvorschuß): Gewinnvorschuß bei der GmbH. Zur Zulässigkeit sogenannter Abschlags- oder Zwischendividenden, ZGR 1975, S. 133 ff.

HÜTTEMANN, U. (Verbindlichkeiten): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970

HUTH, H. (Diskussionsbeitrag): Schriftlich nachgereichter Diskussionsbeitrag zu: Dynamische Bilanz heute. Bericht über die Arbeitstagung der Schmalenbach-Gesellschaft in Köln am 1. Juli 1966, ZfbF 1966, S. 579 ff.

ISCHEBECK, E. (Betriebswirtschaftlicher Gewinnbegriff): Der betriebswirtschaftliche Gewinnbegriff in der neueren Diskussion: sein Informationsgehalt im Rahmen der Rechnungslegung, Diss.München 1971

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (Stellungnahme ED 12): Vorschlag des IASC für eine Stellungnahme zur Bilanzierung langfristiger Fertigung (= ED 12), WPg 1978, S. 218 ff.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (Stellungnahme ED 13): Vorschlag der IASC für eine Stellungnahme zur bilanziellen Behandlung von Ertragsteuern (= ED 13), FN 1978, S. 211 ff.

JACOBS, O. H. (Ertragsteuerbilanz): Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz. Ein Beitrag zur steuerlichen Lehre vom Wirtschaftsgut, Stuttgart 1971

JACOBS, O. H. (Stellungnahme): Stellen die aktienrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip dar? Eine kritische Stellungnahme zu einigen diesbezüglichen Aussagen von Dieter Schneider, WPg 1972, S. 173 ff.

JACOBS, O.H./GREIF, M. (Kapitalflußrechnungen): Kapitalflußrechnungen als mögliche Ergänzungsinstrumente zum aktienrechtlichen Jahresabschluß, WPg 1974, S. 19 ff.

JAENSCH, G. (Bilanzgewinn): Der Bilanzgewinn in meßtheoretischer Sicht, ZfbF 1968, S. 48 ff.

JAENSCH, G. (Ökonomischer Gewinn): Ökonomischer Gewinn und einkommenstheoretisches Modell, ZfbF 1972, S. 540 ff.

[illegible]	(Funktionsanalyse): Funktionsanalyse von Rechtsfiguren als Grundlage einer Begegnung von Rechtswissenschaft und Wirtschaftswissenschaft, ZfB 1966, S. 757 ff.
[illegible]	(Rechnungslegung in USA): Probleme und Tendenzen der Rechnungslegung in der USA, DB 1974, S. 1297 ff. (I) und S. 1345 ff. (II)
[illegible]	(4. EG-Richtlinie): Zur Problematik einer 4. EG-Richtlinie, DB 1978, S. 1361 ff. (I), S. 1409 ff. (II), S. 1457 ff. (III)
[illegible]	(Jahresabschluß in USA): Der Jahresabschluß in den USA, BB 1971, Beilage 6/71, S. 77 ff.
[illegible]	(Steuern in Bilanz und Erfolgsrechnung): Steuern in Bilanz und Erfolgsrechnung der Unternehmung, in Problemen der öffentlichen Finanzen und der Währung. Festgabe für Eugen Grossmann, Zürich 1949
[illegible]	(Informationsverhalten): Das Informationsverhalten der Bilanzinteressenten. Ein Beitrag zu einer sozialwissenschaftlich fundierten Theorie der Unternehmenspolitik durch Bilanzinformationen, Habilitationsschrift München 1972
[illegible]	(Deformierung): Die Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch steuerliche Maßnahmen der Wirtschaftsförderung, BB 1967, S. 425 ff.
KELLINGHUSEN, G.	(Rückstellungsprognosen): Rückstellungsprognosen: Zur Prüfbarkeit und Objektivierbarkeit von Prognosen im aktienrechtlichen Jahresabschluß, München 1978
KENNTEMICH, R.	(Diskussionsbeitrag): in: Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1951 in Düsseldorf (Fortsetzung der Berichterstattung), WPg 1951, S. 513 ff.
[illegible]	(Handels- und Steuerbilanz): Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz, BB 1968, S. 553 ff.
[illegible]	(Referentenentwurf): Der Referentenentwurf des Einkommensteuergesetzes 1974, BB 1971, S. 34 ff.
[illegible]	(Maßgeblichkeitsprinzip): Das Maßgeblichkeitsprinzip, StuW 1970, S. 685 ff.

KNOBBE-KEUK, B. (Bilanz): Bilanz und Unternehmensteuerrecht, Köln 1977

KNOBBE-KEUK, B.: Konkurs und Umsatzsteuer, BB 1977, S. 757 ff.

KNOBBE-KEUK, B. (Personengesellschaften):Rechtsprechung zur Besteuerung der Personengesellschaften, StuW 1977, S. 66 ff.

KOSIOL, E. (BWL und Unternehmensforschung): Betriebswirtschaftslehre und Unternehmensforschung, ZfB 1964, S. 743 ff.

KOSIOL, E. (Theorie und Systematik): Zur Theorie und Systematik des Rechnungswesens, in: Lechner, K. (Hrsg.), Analysen zur Unternehmenstheorie, Festgabe für L. L. Illetschko, Berlin 1972, S. 133 f.

KRAUSE, W./SCHMIDT, B. (Langfristige Fertigung): Aktienrechtliche und ertragsteuerliche Erzeugnis-Bewertung, DB 1972, S. 689 ff.

KREILE, R. (Steuergesetzgebung): Die Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland aus der Sicht des Parlamentariers, StuW 1977, S. 1 ff.

KROPFF, B. (AktG): Aktiengesetz, Düsseldorf 1965

KROPFF, B. (AktG): in Gessler/Hefermehl/Eckart/Kropff, Aktiengesetz. Kommentar. Bd. 3, München 1973

KROPFF, B. (Grundsätze der Rech(nung)slegung): Grundsätze der Rechtslegung nach dem Aktiengesetz 1965, NB 1966, S. 58 ff.

KRUMME, G. (Bilanzen im Ausland): Die Bilanzen im Ausland. Bericht über die Arbeitstagung der Deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft am 29. und 30. April 1971 in Düsseldorf, AWD 1971, S. 305 ff.

KRUSE, H. W. (Bilanzierungswahlrechte): Bilanzierungswahlrechte in der Steuerbilanz, StBJb 1976/77, S. 113 ff.

KRUSE, H. W. (Bilanzierungswahlrechte und GOB): Bilanzierungswahlrechte und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Baetge, J./Moxter, A. / Schneider, D. (Hrsg.), Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 65 ff.

KRUSE, H. W. (GOB): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung, Köln 1970

KÜTING, K. (Zwischenerfolgseliminierung): Aktienrechtliches Maßgeblichkeitsprinzip und Zwischenerfolgseliminierung, BB 1976, S. 1154 ff.

KUHN, K. (Bilanz als Entscheidungshilfe): Die Bilanz als Entscheidungshilfe im dezentral organisierten Konzern. in: Busse von Colbe, W. (Hrsg.) Das Rechnungswesen als Instrument der Unternehmensführung, Bielefeld 1969, S. 43 ff.

KUHN, K. (Steuerreform): Steuerreform - Körperschaftsteuer, Gewinnermittlung, StKongr Rep. 1971, S. 99 ff.

KUPSCH, P. (Zuschüsse und Abstandszahlungen): Sind Zuschüsse und Abstandszahlungen immaterielle Anlagewerte (Wirtschaftsgüter)? WPg 1977, S. 663 ff.

KÜRTH, H. (Besteuerung der Mitunternehmer): Systematische Darstellung der verschiedenen Konzeptionen zur Besteuerung des Mitunternehmers, StuW 1978, S. 203 ff.

LABISCH, G. (Steuer- und Ausgabenpolitik): Institutionelle Möglichkeiten der Steuer- und Ausgabenpolitik des Staates zur Stabilisierung der Wirtschaft im internationalen Vergleich (Bundesrepublik Deutschland, Großbritannien und die Vereinigten Staaten von Amerika) Diss. Freiburg im Breisgau 1971

LABUS, O.: Steuerfreie Rücklage bei Ausfuhrlieferungen und Lieferungen an einen Ausfuhrhändler, BB 1951, S. 100 f.

LANFERMANN, J. (Accountants-Kongreß): XI. Internationaler Accountants-Kongreß im Oktober 1977 in München, WPg 1978, S. 1 ff.

LANG, J. (Gewinnrealisierung): Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften. Ein Diskussionsbeitrag zum Thema der Wiener Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1978, S. 215 ff.

LEFFSON, U.: Bilanzanalyse, Stuttgart 1976

LEFFSON, U. (Gesamtwirtschaftliche Lenkung): Der Beitrag der betrieblichen Rechnung zur gesamtwirtschaftlichen Lenkung des Kapitals, Tübingen 1971

LEFFSON, U. (GOB): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Auflage, Düsseldorf 1976

LEXA, H. (Besteuerung): Unternehmensorganisation und Besteuerung, in: Kirsch, W. (Hrsg.), Unternehmensführung und Organisation, Wiesbaden 1973, S. 41 ff.

LIEBS, R. (Entscheidungen des BFH): Zur Maßgeblichkeit von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für den Wirtschaftsprüfer, AG 1978, S. 44 ff.

LITTMANN, E. (Abstandszahlungen als Wirtschaftsgut): Abstandszahlungen zur Freimachung von Räumen beim Grundstückserwerb - nicht Anschaffungskosten, sondern selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, DStR 1970, S. 391 ff.

LITTMANN, E. (Tragweite der §§ 5, 6 EStG): Zur Tragweite der neugefaßten §§ 5, 6 EStG, DStR 1969, S. 321 ff.

LOITSBERGER, E. (Treuhandwesen): Das Treuhandwesen als Wissenschaft, in: Bähr, G./Fischer-Winkelmann, W./Munkert, M. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung. Allgemeine Prüfungslehre München 1974, S. 33 ff.

LÜCK, W. (Externe Rechnungslegung in Deutschland und USA): Die externe Rechnungslegung der Aktiengesellschaften in der Bundesrepublik Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, Düsseldorf 1970

LÜCKE, W. (Bilanzstrategie): Bilanzstrategie und Bilanztaktik, DB 1969, S. 2285 ff.

MAASSEN, K. (Imparitätsprinzip): Das "umgekehrte" Imparitätsprinzip - ein neuer Grundsatz der Gewinnermittlung? DB 1978, S. 2041 ff.

MAASSEN, K. (Trennung): Trennung von Handels- und Steuerbilanz?, FR 1972, S. 145 ff.

MAG, W. (Informationsumfang): Zur Frage der Redukion des notwendigen Informationsumfangs und der Kostenersparnis bei sequentieller Informationsbeschaffung, ZfB 1975, S. 313 ff.

MARETTEK, A. (Bemerkungen): Bemerkungen zum Sinn des Maßgeblichkeitsprinzips, StuW 1971, S. 342 ff.

MARETTEK, A. (Entscheidungsmodell der Steuerbilanzpolitik): Entscheidungsmodell der betrieblichen Steuerbilanzpolitik - unter Berücksichtigung ihrer Stellung im System der Unternehmenspolitik, BFuP 1970, S. 7 ff.

MARETTEK/GINTROWSKI (Geltungsbereich von Entscheidungsmodellen): Zum Geltungsbereich von Entscheidungsmodellen für die betriebliche Steuerbilanzpolitik, StuW 1973, S. 141 ff.

MARKS, P. (Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform): Zu den Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf die Rechnungslegung. Zum Entwurf einer Verlautbarung des HFA, WPg 1977, S. 197 ff.

MARTIN, W. (Vermögensbewertung): Berücksichtigung der Ertragsteuerbelastung bei der Vermögensbewertung, DB 1967, S. 1234 ff.

MAUL, K.-H. (Gesetzesinterpretation): Bilanzlehre als Gesetzesinterpretation, ZfbF 1975, S. 150 ff.

MAUL, K.-H. (Offene Probleme): Offene Probleme der Ermittlung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, ZfbF 1974, S. 726 ff.

MAY, E.: Das Wirtschaftsgut, Wiesbaden 1970

MAYR, K. (Insolvenzprognosen): Insolvenzprognosen mittels Jahresabschlußinformationen, Diss. München 1976

MEILICKE, H. (Steuerrecht und Privatrecht): Jüngste Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht, StBJb 1965/66, S. 141 ff.

MEILICKE, H. (Verlagerung von Gewinnen): Die Kunst der Verlagerung von Gewinnen und Verlusten sowie Steuern nach Handelsrecht und Steuerrecht, StBJb 1968/69, S. 149 ff.

MELCHER, G.-H. (Betriebliche Steuerpolitik): Anwendungsbeispiele und Mittel betrieblicher Steuerpolitik, StuW 1974, S. 327 ff.

MELCHER, G.-H. (Zielprämissen): Zu den Zielprämissen für eine betriebliche Steuerpoltik, StuW 1973, S. 344 ff.

MELLEROWICZ, K. (Gewinnverwendung): §§ 148 - 160 Gewinnermittlung in: Barz/Klug/Meyer-Landruth/Wiedemann/Brönner/Mellerowicz/Schilling/Würdinger, Aktiengesetz Großkommentar, Bd. 2, 3. Aufl., Berlin 1970

MC. CLURE, M. T. (Tax interpretations): diverse tax interpretation of accounting concepts, JOA Oktober 1976, S. 67 ff.

MOXTER, A. (Aktivierungsgrenzen): Aktivierungsgrenzen bei "immateriellen Anlagewerten", BB 1978, S. 821 ff.

MOXTER, A. (Aktivierungsvoraussetzung): Die Aktivierungsvoraussetzung "entgeltlicher Erwerb" im Sinne von § 5 Abs. 2 EStG, DB 1978, S. 1804 ff.

MOXTER, A.: Bilanzlehre, Wiesbaden 1974 (nach dieser Auflage zitiert)

MOXTER, A.: Bilanzlehre, 2. unveränderte Auflage 1976, Wiesbaden 1976

MOXTER, A. (Bilanztheorie heute): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Stand der Bilanztheorie, ZfbF 1966, S. 28 ff.

MOXTER, A. (Einfluß der EG-Richtlinie): Der Einfluß der EG-Richtlinie auf das Bilanzsteuerrecht, BB 1978, S. 1629 ff.

MOXTER, A. (Fundamentalgrundsätze): Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.) Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 87 ff.

MOXTER, A. (Statische Bilanztheorie): Die statische Bilanztheorie heute, ZfbF 1967, S. 724 ff.

MÜHLSCHLEGEL, G. (Steuererklärungen der Konzerne in den USA) Consolidated Income Tax Returns, DB 1972, S. 1349 ff.

MÜLLER, E. (Einheitliche Vorschriften): Einheitliche Rechnungsvorschriften in der EWG, AG 1972, S. 231 ff.

MÜLLER, E. (Vorschlag 4. EG-Richtlinie): Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen nach dem Vorschlag einer Vierten EG-Richtlinie. - Neuester Stand der Diskussion und Versuch einer praktischen Überleitung -, AG 1974, S. 273 ff.

MÜLLER, L. (Maßgeblichkeit): Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz im deutschen Bilanzsteuerrecht, Diss. Köln 1967

MÜLLER-KRÖNCKE, G. (Steuerbilanzpolitik): Entscheidungsmodelle für die Steuerbilanzpolitik, Berlin 1974

MUTZE, O. (Bilanzierung von Beteiligungen): Zur Bilanzierung und Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, AG 1977, S. 7 ff.

MUTZE, O. (Künftiges Aktienrecht): Zu den Bewertungsvorschriften unseres künftigen Aktienrechts, AG 1965, S. 3 ff.

MUTZE, O.	(Steuerrückstellungen): Steuerrückstellungen im Jahresabschluß, WPg 1965, S. 535 ff.
NEUMANN, L.	(Wirtschaftsgut): Die steuerrechtliche Lehre vom Wirtschaftsgut aus betriebswirtschaftlicher Sicht, ZfB 1964, S. 188 ff.
NIEHUS, R. J.	(Bilanzierung von Leasing): Neuregelung der Bilanzierung von Leasing in den USA, DB 1977, S. 1862 ff.
NIEHUS, R. J.:	Bilanzierung von schwebenden Verbindlichkeiten, WPg 1969, S. 355
NIEHUS, R. J.	(Bilanzierungspraxis in USA): Zur Bilanzierungspraxis in den USA, WPg 1970, S. 121 ff.
NIEHUS, R. J.	(Bilanzierungspraxis): Zur Bilanzierungs- und Bewertungspraxis in den Vereinigten Staaten, WPg 1976, S. 401 ff.
NIEHUS, R. J.	(Die Vierte Richtlinie): Die Vierte Richtlinie; Die Anpassung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften; Anforderungen und Erwartungen aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, BFuP 1979, S. 17 ff.
NIEHUS, R. J.	(Equity-Methode): Zum Bilanzansatz von Beteiligungen nach der Equity-Methode, DB 1975, S. 1041 f.
NIEHUS, R. J.	(Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz: Verrechnung des Steueraufwandes in der Handelsbilanz bei selbständiger Steuerbilanz, WPg 1974, S. 28 ff.
NIEHUS, R. J.	(Maßgeblichkeit in USA): Zur Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz in den USA, WPg 1975, S. 589
NIEHUS, R. J.	(Rechnungslegung in USA im Vergleich): Rechnungslegung in den USA im Vergleich zu den Ländern der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, AWD 1973, S. 600 ff.
NIEHUS, R. J.:	Zur Verrechnung des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz, WPg 1974, S. 240
NIEMANN, U.	(Rückstellungen): Rückstellungen in Handels- und Steuerrecht nach gegenwärtigem Recht, StBJb 1974/75, S. 259 ff.
NIEMANN, U.	(Zum Ansatz von Rückstellungen): Zum Ansatz von Rückstellungen in Steuerbilanz und Vermögensaufstellung. Bericht über eine Arbeitssitzung des Fachinstituts der Steuerberater am 9.6.1975 in München mit Gästen, FR 1975, S. 433 ff.

NISSEN, K.-H. (Änderung der §§ 5 und 6): Änderung der §§ 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes. - Anpassung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz -, DStZ (A) 1969, S. 129 ff.

OFFERHAUS, K. (Sonderabschreibungen): Abweichung der Handels- von der Steuerbilanz bei steuerlich zulässigen Sonderabschreibungen möglich? StBp 1974, S. 205 ff.

o. V. (Accounting for Depreciable Assets): Accounting for Depreciable Assets - Accounting Research Monograph No. 1, American Institute of Certified Public Accountants, New York, 1975, WPg 1977, S. 154 f.

o. V. (Ausfuhrförderungsrücklage): Die Auswirkung der steuerfreien Rücklage im Sinne des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Ausfuhr in der Handelsbilanz, WPg 1952, S. 287

o. V. (EG-Bilanzrichtlinie): Die Vierte Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaft über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (EG-Bilanzrichtlinie) vom 25. Juli 1978 (78/660 EWG), DB Beilage Nr. 17/78, 1978

o. V. (Hauptthesen): Hauptthesen zur Übernahme der 4. EG-Richtlinie in das deutsche Aktienrecht. Arbeitskreis "Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission" der Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V. (GEFIU), Frankfurt/M., DB 1978, S. 1467 ff.

o. V. (Kurzfassung Gutachten): Gutachten der Steuerreformkommission 1971 - Kurzfassung - DB 1971, Beilage 5/71

o. V. (Neufassung Referentenentwurf): Neufassung des Referentenentwurfs eines neuen Einkommensteuergesetzes, DB 1973, S. 690 ff.

o. V. (Referenten-Entwurf): Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen (Hrsg.) Referenten-Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1974, Bonn 1971

o. V. (Reform handelsrechtliche Rechnungslegung): Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V. (Hrsg.): Reformvorschläge zur handelsrechtlichen Rechnungslegung, DB 1978, S. 1291 f.

o. V. (Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie): Arbeitskreis "Rechnungslegungsvorschriften der EG-Kommission" der "Gesellschaft für Finanzwirtschaft in der Unternehmensführung e. V. (GEFIU) Stellungnahme zum Vorschlag einer 4. Richtlinie des Rates zur Koordinierung der nationalen Gesetzgebungen hinsicht-

lich des Jahresabschlusses der Kapitalgesellschaften, DB 1978, Beilage Nr. 12/78

PASDIKA, H. (Zeitkongruente Gewinnvereinnahmung): Zur zeitkongruenten Gewinnvereinnahmung der Dividenden von Tochtergesellschaften. Überlegungen zu BGHZ 65, 230, AG 1977, S. 159 ff.

PERRIDON, L. (Bilanzierungsgrundsätze): Buchhaltungs- und Bilanzierungsgrundsätze - Eine wissenschaftliche Betrachung - Journal UEC 1974, S. 224 ff.

PEUPELMANN, H. (Sonderposten mit Rücklageanteil): Was sind "Sonderposten mit Rücklageanteil" i. S. § 152 Abs. 5 AktG 1965?, DB 1969, S. 2045 ff.

PLOCKEBAUM, R./WENDT, W. (Bilanzierungsvorschriften): Aktienrechtliche Bilanzierungsvorschriften und bilanzsteuerliche Auswirkungen, München 1973

POWELL, W. (GOB in USA): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung in den Vereinigten Staaten von Amerika, WPg 1964, S. 85 ff.

PROSS, W. (Steuerrecht und Konzern): Der Einfluß des Steuerrechts auf die Rechnungslegung im Konzern, Diss. Würzburg 1971

PÜTZ, H. (Rechnungsabgrenzung): Die Rechnungsabgrenzung in der Steuerbilanz, Düsseldorf 1968

QUAST, D. (Ölexplorationen): Ölexplorationen - Wirtschaftliche und steuerliche Überlegungen, BB 1978, S. 650 ff.

RABY, Wm. L./NEUBIG, R. D. (Basis Adjustment): Inter-Period Tax Allocation or Basis Adjustment?, AR 1963, S. 568 ff.

RÄDLER, A. J. (GOB und Gewinnermittlung): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und steuerliche Gewinnermittlung in den EWG-Staaten, EStZ 1962, S. 141 ff.

RAFFEE, H. (Grundprobleme): Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, Göttingen 1974

RAPPAPORT, A. (Objectives): Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports, AR 1964, S. 951 ff.

RAU, H.-G. (Referentenentwurf): Der Referentenentwurf eines Einkommensteuergesetzes 1974, DB 1972, S. 156 ff.

RIJKS, K. (Bilanzen in den Niederlanden): Die Bilanzen in den Niederlanden, BB 1972, S. 38 ff.

RÖTHEL, H. (Steuerbilanzpolitik): Steuerbilanzpolitik. Entscheidungsprobleme der interperiodischen Allokation von Ertragsteuerzahlungen, Diss. München 1974

ROSE, G. (Steuerbelastung): Die Steuerbelastung der Unternehmung, Wiesbaden 1973

ROSER, U. (Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft): Ausweis der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der aktienrechtlichen Bilanz, DB 1977, S. 2241 ff.

VAN ROSSEM, J. P. (Steuern vom Einkommen): Generalbericht für die Arbeitsgruppensitzungen 3. Steuern vom Einkommen im Jahresabschluß. Ausweis der auf das steuerliche Ergebnis des Jahres entfallenen Steuern oder Abgrenzung entsprechend dem Ergebnis der Handelsbilanz, in: 11. Internationaler Accountants Kongreß München 1977 (Hrsg.), Rechnungslegung und Prüfung in internationaler Sicht. Arbeitsunterlagen, München 1977, S. 153 ff.

RUNGE, B./BREMSER, H./ZÖLLER, G. (Leasing): Leasing. Betriebswirtschaftliche, handels- und steuerrechtliche Grundlagen, Heidelberg 1978

SAAGE, G. (Bilanzierungsvorschriften I): Die Bedeutung der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung, DB 1968, S. 361 ff.

SAAGE, G. (Erweiterung der Kontrollfunktion): Die Erweiterung der Kontrollfunktion des Rechnungswesens durch das neue Aktienrecht, in: Layer, M./Strebel, H. (Hrsg.), Rechnungswesen und Betriebswirtschaftspolitik. Festschrift für G. Krüger, Berlin 1969, S. 321 ff.

SAELZLE, R. (Steuerbilanzziele): Steuerbilanzziele und Maßgeblichkeitsprinzip. Ein Beitrag zur Auslegung von § 5 I EStG, AG 1977, S. 181 ff.

SANDIG, C. (Finanzierung mittels Steuervergünstigungen): Vorübergehende Finanzierung mittels Steuervergünstigungen. Folgerung für Finanzierungspolitik und Jahresabschluß, WPg 1952, S. 509 ff.

SANDIG, C.: Gegenstellungnahme, WPg 1953, S. 101 f.

SAUR. J./ALTHAUS, W. (Beteiligungen an Personengesellschaften): Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften. Einfluß des Jahresergebnisses auf den Beteiligungsansatz, WPg 1971, S. 1 ff.

SCHÄFER, W. (Forderungen): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Forderungen, Düsseldorf 1971

SCHÄFER, W. (Rechenschaftsberichte nach SEC): Die Rechenschaftsberichte nach den Vorschriften des Securities and Exchange Commission, Düsseldorf 1970

SCHERPF, P.: Handelsbilanz-Steuerbilanz, Berlin 1941

SCHILDBACH, T. (Stellungnahme): Zur Eignung des ökonomischen Gewinnes im Rahmen der Rechnungslegung von Aktiengesellschaften. Stellungnahme zum Beitrag von Dieter Schneider: Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, WPg 1972, S. 40 ff.

SCHIMANN, G. (Bilanzierung von Beteiligungen): Bilanzierung und Bewertung von Beteiligungen im Jahresabschluß der Kreditinstitute, WPg 1978, S. 393 ff.

SCHMALENBACH, E. (Dynamische Bilanzlehre): Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre, 3. Aufl., Leipzig 1925

SCHNEIDER, D. (Abschreibungsverfahren): Abschreibungsverfahren und Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, WPg 1974, S. 365 ff.

SCHNEIDER, D. (Aktienrechtlicher Gewinn): Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag, WPg 1971, S. 607 ff.

SCHNEIDER, D. (Anlagenabschreibung): Das Problem der risikobedingten Anlagenabschreibung, WPg 1974, S. 365 ff.

SCHNEIDER, D. ("Aktienrechtlicher Gewinn" in der Diskussion): "Aktienrechtlicher Gewinn und ausschüttungsfähiger Betrag" in der Diskussion, WPg 1972, S. 180 ff.

SCHNEIDER, D. (Gewinnbesteuerung): Gewinnbesteuerung und Unternehmenserhaltung, ZfbF 1971, S. 566 ff.

SCHNEIDER, D. (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung und steuerliche Gerechtigkeit, ZfbF 1971, S. 352 ff.

SCHNEIDER, D. (Gutachtenkritik): Eine Reform der steuerlichen Gewinnermittlung? Anmerkungen zum Teil "Gewinnermittlung" des Gutachtens der Steuerreformkommission 1971, StuW 1971, S. 326 ff.

SCHNEIDER, D. (Sofortiger Verlustausgleich): Sofortiger Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung- ein Problem der Steuerreform-,WPg 1970,S.68 ff

SCHNEIDER, D. (Investition): Investition und Finanzierung, 3. Aufl., Köln/Opladen 1974

SCHNEIDER, D. (Maßgeblichkeit und Leistungsfähigkeit): Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, BB 1978, S. 1577 ff.

SCHNEIDER, D. (Realisationsprinzip): Realisationsprinzip und Einkommensbegriff, in: Baetge, J. /Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.), Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 101 ff.

SCHNEIDER, D. (Renaissance): Renaissance der Bilanztheorie, ZfbF 1973, S. 29 ff.

SCHNEIDER, D. (Sieben Thesen): Sieben Thesen zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz. Ein Beitrag zur Reform der steuerlichen Gewinnermittlung, DB 1970, S. 1697 ff.

SCHNEIDER, D. (Teilwertlehren): Die Problematik betriebswirtschaftlicher Teilwertlehren, WPg 1969, S. 305 ff.

SCHNEIDER, D. (Unternehmensbesteuerung): Besprechungsaufsatz: Theorie und Praxis der Unternehmensbesteuerung, ZfbF 1967, S. 206 ff.

SCHNEIDER, K. (Stellungnahme zu Wagner): Zur handelsrechtlichen Bilanzierung der Steuervergünstigung bei Verwendung von Gemeinschaftskohle in Kraftwerken. Stellungnahme zum gleichnamigen Aufsatz von Wagner, WPg 1967, S. 509 ff.

SCHÖNFELD, H. M./HOLZER, H. P. (Bilanzen der amerikanischen Industrie): Bilanzen der amerikanischen Industrie, Grundlagen der Bilanzierung, Gliederung und Bewertung, ZfB 1965, S. 472 ff.

SCHULZE, W. (Konzernabschluß): Aussagewert und Aufstellungsfragen eines internationalen Konzernabschlusses - dargestellt am Beispiel des Hauses Siemens -, ZfbF 1976, S. 417 ff.

SCHULZE, W. (4. EG-Richtlinie): Anpassung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (bzw. des Unternehmensrechts in Deutschland) an die 4. EG-Richtlinie; Anforderungen und Erwartungen aus der Sicht des deutschen Unternehmers, BFuP 1979, S. 37 ff.

SCHEUING, E.E. (Entsheidungszentrum): Der Unternehmer als Entscheidungszentrum, ZfB 1969, S. 651 ff.

SCHULZE-OSTERLOH, J. (Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen): Die Bilanzierung künftiger Dividendenforderungen. Besprechung der Entscheidung BGHZ 65, 230, ZGR 1977, S. 104 ff.

SCHULTZKE, J. (Verrechnung des Ertragsteueraufwandes): Zur Verrechnung des Ertragsteueraufwandes in der Handelsbilanz, WPg 1974, S. 237 ff.

SCHWEITZER, M. (Bilanz): Struktur und Funktion der Bilanz. Grundfragen der betriebswirtschaftlichen Bilanz in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht, Berlin 1972

SEBIGER, H. (Rückstellungsbildung): Tendenzen der Rückstellungsbildung, DStR 1975, S. 333 ff.

SIEBEN, G./HAASE, K. D. (Jahresabschlußrechnung): Die Jahresabschlußrechnung als Informations- und Entscheidungsrechnung, WPg 1971, S. 53 ff. (I), S. 78 ff. (II)

SIELAFF, M. (Bilanzpolitik): Bilanzpolitik aus der Sicht des Unternehmens - einige Gedanken über Theorie und Praxis (einschließlich Konzernbilanzpolitik), BFuP 1977, S. 230 ff.

VAN SLOTEN, P. J. (Latente Steuerschulden): Die Bedeutung latenter Steuerschulden für die Jahresrechnung, Journal UEC 1967, S. 255 ff.

SÖFFING, G. (Abschreibungsvergünstigungen): Erhöhung des Wertansatzes in der Handelsbilanz nach Inanspruchnahme von Abschreibungsvergünstigungen, FR 1976, S. 313 ff.

SPACEK, L. (Zweckmäßigkeit von Bilanzierungsvorschriften): Zur Diskussion über die Zweckmäßigkeit von einheitlichen Bilanzierungsvorschriften in den Vereinigten Staaten, WPg 1969, S. 656 ff.

SPANGEMACHER, G. (Rechtslehre): Allgemeine Rechtslehre. Bürgerliches Recht und Handelsrecht, Achim 1974

SPEICH, G. (Gewinnermittlungsvorschriften):Zur Reform der Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, DStR 1971,S.696 ff

SPEICH, G. (Ableitung der Steuerbilanz): Ableitung der Steuerbilanz aus der Handelsbilanz und Ermittlung des Steuerpflichtigen Gewerbeertrags, NWB Fach 17 a(10.4.1972),S.437 ff.

STEINBACH, A. (Niederstwertvorschrift): Entscheidungsorientierte Aspekte der Bilanzierung und aktienrechtliche Niederstwertvorschrift (§ 155 AktG), BFuP 1974, S. 53 ff.

STEINBACH, A. (Rechnungslegungsvorschriften): Die Rechnungslegungsvorschriften des Aktiengesetzes 1965 aus der Perspektive eines neuen Systems der "Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung" (GOB), Wiesbaden 1973

STEINBACH, A. (Gedanken): Gedanken zum gegenwärtigen Stand der Diskussion über Wesen, Rechtsnatur und Ermittlungsmethoden der GoB, ZfbF 1973, S.1 ff.

STEINBERG, G. (Gewinnermittlung): Gewinnermittlung nach geltendem Recht und Möglichkeiten künftiger Gestaltung, StBJb 1971/72, S. 279 ff.

STEUERREFORMKOMMISSION (Gutachten): Gutachten der Steuerreformkommission 1971, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Bonn 1971

STROBEL, W. (Bilanztheorie): Zur neueren Diskussion in der betriebswirtschaftlichen Bilanztheorie - Besprechungsaufsatz -, ZfB 1978, S. 389 ff.

STROBEL, W. (Pensionsbilanzierung): Zur Pensionsbilanzierung nach der neuen IdW-Stellungnahme, DB 1977, S. 1618 ff.

STROBEL, W. (Reformbedürftigkeit des Jahresabschlusses): Zur Reformbedürftigkeit des Jahresabschlusses unter dem Inflationsaspekt, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.): Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 217 ff.

STÖRZENHOFECKER, K. (Abweichungen): Die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, Diss. Erlangen-Nürnberg 1957

STÜTZEL, W.: Bemerkungen zur Bilanztheorie, ZfB 1967, S. 314 ff.

STÜTZEL, W. (Elementarkategorien): Entscheidungstheoretische Elementarkategorien als Grundlage einer Begegnung von Wirtschaftswissenschaft und Rechtswissenschaft, ZfB 1966, S. 769 ff.

SUNDEM, G. L./FELIX, W. L. (Tax Allocation): Tax Allocation and Security Prices: A Comment, AR 1976, S. 391 ff.

THIEL, R. (Änderung der §§ 5 und 6 EStG): Das Gesetz zur Änderung der §§ 5 und 6 EStG, FR 1969, S. 165 ff.

THIEL, R. (Bilanzierungsnormen des Aktienrechts): Die Bilanzierungsnormen des Aktienrechts und ihre Bedeutung für die Steuerbilanz, StBJb 1969/70, S. 255 ff.

THIEL, R. (Reform der Gewinnermittlung): Zur Reform der Gewinnermittlung - Probleme der neuen Steuerbilanz, ZfbF 1971, S. 534 ff.

THIEL, R./HAARMANN, H. (Grundtendenzen): Grundtendenzen des Gutachtens der Steuerreformkommission, FR 1971, S. 209 ff.

TIPKE, K. (Personengesellschaften): Die Grundprobleme der Personengesellschaften im Steuerrecht. Zum Thema der Wiener Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, StuW 1978, S. 193 ff.

TIPKE, K. (Steuerrecht): Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß, 5. Aufl., Köln 1978

THOMAS, J. (Rückstellungsbegriff): Bedeutungswandel beim Rückstellungsbegriff? BB 1976, S. 1165 ff.

TUBBESING, G. (Berichtspflichten): Möglichkeiten der Einordnung erhöhter steuerlichen Absetzungen für Abnutzung und steuerlicher Sonderabschreibungen in die Systematik der Berichtspflichten gemäß Paragraph 160 Abs. 2 Satz 2, 4 und 5 AktG 1965, WPg 1977, S. 576 ff.

UELNER, A. (Immaterielle Wirtschaftsgüter): Besteuerung immaterieller Wirtschaftsgüter, StKong Rep 1975, S. 95 ff.

UHLIG, B./LÖCHAU, H. (Bewertung von Beteiligungen): Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der Handelsbilanz, WPg 1971, S. 553 ff.

ULRICH, H. (Ökonomisches System): Die Unternehmung als ökonomisches System, in: Die informierte Unternehmung, Berlin 1972

ULRICH, H. (Systemorientierter Ansatz): Der systemorientierte Ansatz in der Betriebswirtschaftslehre, in: v. Kortzfleisch (Hrsg.) , Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1971, S. 43 ff.

VOLTEN, H. (Jahresabschluß): Jahresabschluß und Inflation. Antworten auf Geldwertänderungen. Journal UEC 1975, S. 195 ff.

WACKER, W. (Steuerliche Verlustst rategien): Steuerliche Verlustst rategien der Unternehmung, StBJb 1975/76, S. 389 ff.

WAGNER, E. (Steuervergünstigung bei Verwendung von Gemeinscha Kohle) : Zur handelsrechtlichen Bilanzierung der Steuervergünstigung bei Verwendung von Gemeinschaftskohle in Kraftwerken, WPg 1967, S. 477 ff.

WALB, E.: Finanzwirtschaftliche Bilanz, 3.Aufl. Wiesbaden 1966

WARNECKE, H. (Stellungnahme zu Wagner): Nochmals: Zur handelsrechtlichen Bilanzierung der Steuervergünstigung bei Verwendung von Gemeinschaftskohle in Kraftwerken. Stellungnahme zum gleichnamigen Aufsatz von Wagner, WPg 1967, S. 512 ff.

WEBER, C. P./WILLICH, M.: Aktivierung von Dividendenansprüchen, WPg 1976, S. 329 f.

WEILBACH, E. (Bipolarität): Bipolarität der Bilanzierungsvorschriften des AktG 1965, DB 1967, S. 255 ff.

WEIRICH, S. (Bilanzänderungen): Bilanzänderungen aus der Sicht der Handelsbilanz, WPg 1976, S.625 ff.

WEISSE, G. (Verlustrücktrag): Einführung des steuerlichen Verlustrücktrags, DStR 1976, S. 203 ff.

WEITKEMPER, F. J. (Pensionsrückstellungen): Finanzierung durch Pensionsrückstellunge, DB 1977, S. 1709 ff.

WERMUT, H.-G.: Steuern in den USA, RIW/AWD 1977, S. 139 ff.

WILHELMI, S. (Aktiengesetz): Aktiengesetz vom 6. September 1965. Kommentar. Bd. I, 4. Aufl., Berlin/New York 1971

WINBORNE, M. G./KLEESPIE, D. L. (Tax Allocation): Tax Allocation in Perspective, AR 1966, S. 737 ff.

WIRTSCHAFTSPRÜFER-HANDBUCH 1963 (WP-Handbuch 1963): hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., 2. unveränderter Nachdruck, Düsseldorf 1966

WIRTSCHAFTSPRÜFER-HANDBUCH 1977 (WP-Handbuch 1977): hrsg. vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Düsseldorf 1977

WITTGEN, R. (Betriebswirtschaftslehre): Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, München 1974

WITTMANN, W. (Unvollkommene Information): Unternehmung und unvollkommene Information, Köln und Opladen 1959

WIXON, R./KELL, W. G./BEDFORD, N. M.: Accountants' Handbook, 5 th Edition, New York/Chichester/Brisbane/Toronto 1970

WHEELER, J. E. (Income taxes for accounting purposes): Teaching the measurement of federal income taxes for accounting purposes, JOA March 1974, S. 87 ff.

WÖHE, G. (Bilanzierung): Bilanzierung und Bilanzpolitik. Betriebswirtschaftlich - Handelsrechtlich - Steuerrechtlich. Mit einer Einführung in die verrechnungstechnischen Grundlagen, 4. Aufl., München 1976

WÖHE, G. (Gewinnermittlungsvorschriften des EStG): Zur Reform der Unternehmensbesteuerung. Dritter Teil: Die Gewinnermittlungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes, DStR 1971, S. 391 ff.

WÖHE, G. (Handels- und Steuerbilanz): Handelsbilanz und Steuerbilanz, Stkong Rep 1973, S. 291 ff.

WÖHE, G. (Ordnungsmäßigkeit): Sind die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung noch zeitgemäß? StkongRep 1967, S. 213 ff.

WÖHE, G. (Steuerbilanzpolitik): Bemerkungen zur Steuerbilanzpolitik, BFuP 1977, S. 216 ff.

WÖHE, G. (Steuern und Wirtschaftspolitik): Steuern als Mittel der Wirtschaftspolitik, StkongRep 1975, S. 169 ff.

WÖHE, G. (Steuerlehre I): Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band I, Grundlagen - Der Einfluß der Besteuerung auf das Rechnungswesen des Betriebes, 5. Aufl., München 1978

WOERNER, L. (Handels- und Steuerbilanz): Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei Inanspruchnahme subventioneller Steuervergünstigungen, BB 1976, S. 1569 ff.

WOLTMANN, A./RIESTERER, D. (Bilanzierung unter Inflationsbedingungen): Zur Bilanzierung unter Inflationsbedingungen. Bericht über das Ergebnis einer Umfrage der Industrie- und Handelskammer Nürnberg, DB 1976, S. 541 ff.

WURL, H. J. (Forschung und Entwicklung): Zum Problem der Bilanzierung von Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, ZfB 1974, S. 159 ff.

WURM, W. (Rechnungslegung in England): Zur Rechnungslegung der Gesellschaften in England. Die Companies Acts 1948 und 1967 im Vergleich zum deutschen Aktiengesetz 1965, Diss. München 1971

V. WYSOCKI, K. (Einflüsse der Körperschaftsteuerreform): Einflüsse der Körperschaftsteuerreform 1977 auf die aktienrechtliche Rechnungslegung (I), DB 1977, S. 1909 ff.

V. WYSOCKI, K. (Konzernrechnungslegung): Konzernrechnungslegung in Deutschland. Eine Auswertung von 126 Konzernabschlüssen und Konzerngeschäftsberichten deutscher Obergesellschaften zum 31.12.1967, Düsseldorf 1969

V. WYSOCKI, K. (4. EG-Richtlinie): Anpassung der Rechnungslegungsvorschriften in Deutschland an die 4. EG-Richtlinie. Anforderungen und Erwartungen aus der Sicht eines Hochschullehrers. BFuP 1979, S. 62 ff.

V. WYSOCKI, K./WOHLGEMUTH, M.: Konzernrechnungslegung, Tübingen/Düsseldorf 1975

YOSHIDA, T. (Ermittlung der GOB): Methode und Aufgabe der Ermittlung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, in: Baetge, J./Moxter, A./Schneider, D. (Hrsg.), Bilanzfragen. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 49 ff.

ZACHARIAS, O. H. (Sonderabschreibungen): Sonderabschreibungen betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich und steuerlich, StBJb 1970/71, S. 321 ff.

ZIEGLER, F. (Tendenzen): Tendenzen zur Wende der Steuerbilanz zur Handelsbilanz, StBp 1977, S. 1 ff.

V. ZITZLAFF: Einkommensteuerfragen, StuW 1938, S. 549 ff.

ZUBROD, H.: Bilanzierung persönlicher Steuern, WPg 1952, S. 345 ff.

ZYBON, A. (Finanzrechtsprechung): Das Verhältnis der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung zur dynamischen Bilanztheorie, ZfbF 1969, S. 610 ff.

CHRONOLOGISCHES VERZEICHNIS DER BENUTZTEN ENTSCHEIDUNGEN

(RFH, BFH, FG und BGH)

RFH:

RFH-Urteil v. 23. 3. 1928	I A 470/27		
RFH-Urteil v. 28. 5. 1930	VI A 2061/28	RStBl. 1930	S. 817
RFH-Urteil v. 21.10. 1931	VI A 2002/29	RStBl. 1932	S. 305
RFH-Urteil v. 22.10. 1931		Bd. 29	S. 276
RFH-Urteil v. 28. 4. 1936		RStBl. 1936	S. 757

BFH:

BFH-Urteil v. 28. 1. 1954	IV 255/53	BStBl. II	S. 109
BFH-Urteil v. 15. 2. 1955	I 54/54	BStBl. III	S. 172
BFH-Urteil v. 15. 2. 1966	I 95/63	BStBl.1966III	S.274
BFH-Urteil v. 2. 6. 1960		DB 1961	S. 693
BFH-Urteil v. 4.12. 1963		HFR 1964	S. 196
BFH-Urteil v. 3.12. 1964	I R 107/69		
BFH-Urteil v. 6. 4. 1965		BStBl. III	S. 383
BFH-Urteil v. 29. 6. 1967		BStBl. II	S. 670
BFH-Urteil v. 25. 9. 1968	I 52/64	BStBl. II	S. 18
BFH-Beschluß v. 3.2. 1969	Gr.S. 2/68	BStBl. II	S. 291
BFH-Urteil v. 26. 1. 1970		BStBl. II	S. 264
BFH-Beschluß v. 2.3. 1970	Gr.S. 1/69	BStBl. II	S. 382
BFH-Urteil v. 18. 3. 1970	I R 105/66	BStBl. II	S. 529
BFH-Urteil v. 7. 8. 1970	III R 119/67	BFHE Bd.100	S. 125
BFH-Urteil v. 21. 2. 1973		BStBl. II	S. 460
BFH-Urteil v. 24. 8. 1971	VIIIR 17/66	BFHE Bd.103	S. 418
BFH-Urteil v. 26. 2. 1975	I R 32/73	BStBl. II	S. 443
BFH-Urteil v. 26. 2. 1975	I R 72/73	DB 1975	S. 2017
BFH-Urteil v. 19. 3. 1975	I R 182/73	BStBl. II	S. 535
BFH-Urteil v. 23. 7. 1975	I R1965/73	FR 1976	S. 20
BFH-Urteil v. 5. 5. 1976	I R 121/74	DStR 1976	S. 532

FG:

FG-München v. 4.12. 1962	I 408-416/60	EFG 1963	S. 296
FG-Baden Württemberg v.28. 3. 1973		EFG 1973	S. 470

BGH:

BGH-Urteil v. 3.11. 1975 II ZR 67/73 - OLG Hamm

L E B E N S L A U F

Name:	Franz Xaver Merl
Geboren:	7. April 1949 in Regenstauf
Eltern:	Franz Xaver Merl, Müllermeister und Gertrud Merl geb. Deml
Familienstand:	verheiratet seit 1975 mit Sylvia Merl geb. Reitter
Schulen:	1955 - 1959 Volksschule Regenstauf 1959 - 1968 Goethe-Gymnasium Regensburg
Studium:	Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität München Diplomprüfung für Kaufleute 10. Juli 1973
Beruf:	seit 1973 Tätigkeit in einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in München Bestellung zum Steuerberater 11. Januar 1978